



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08/10/2024

Αριθμός απόφασης: 2745

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

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.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 24.05.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κάτοικος, οδός, Τ.Κ. κατά των υπ' αριθμ.:

-/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
 -/2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
 6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24.05.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 56.862,20€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58 του ν.4987/2022) ποσού 28.431,10€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 10.343,51€, ήτοι συνολικό ποσό 95.636,81€.

Με την υπ' αριθ./2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00€, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ./08.03.2024 αίτημα παροχής πληροφοριών, κατά παράβαση του άρθρου 14 του ν.4987/2022, νυν άρθρο 14 του ν. 5104/2024, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 14 του ν.4308/2014. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 και 2 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 54 του ν.4987/2022).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αρχικά εκδόθηκε η υπ' αριθ./23.07.2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης για τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φόρων – τελών, των φορολογικών ετών 2016 και 2017, για τον προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα παραγωγή φρέσκου ψωμιού. Στη συνέχεια, λόγω της έναρξης λειτουργίας των Ελεγκτικών Κέντρων (ΕΛ.ΚΕ.) της Γ.Δ.Φ.Δ. βάση των υπ' αριθ. πρωτ. Δ. ΟΡΓ. Α ΕΞ 2022/ 05-04-2022 (ΦΕΚ Β' 1702/07.04.2022) και Δ.ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.07.2022) Αποφάσεων του Διοικητή της ΑΑΔΕ και της μεταφοράς της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η υπ' αρ./31.08.2022 εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο του εν λόγω ΕΛ.ΚΕ. σε αντικατάσταση της ως άνω αρχικής εντολής. Με την υπ' αρ./31-08-2022 τροποποιητική λόγω διάσπασης εντολή ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για το φορολογικό έτος 2016 λόγω επικείμενης παραγραφής και με την υπ' αριθ.

...../6-12-2022 εντολή διενεργήθηκε έλεγχος για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017.

Συνεπεία του προαναφερόμενου ελέγχου φορολογικού έτους 2016 εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής οι κάτωθι πράξεις:

1. Υπ' αριθ. /2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
2. Υπ' αριθ. /2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
3. Υπ' αριθ. /2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου

Ο προσφεύγων με την υπ' αριθ. /27.01.2023 ενδικοφανή προσφυγή προσέβαλλε τις με α/α 1,2 ανωτέρω πράξεις. Με την υπ' αριθμ. /29.05.2023 απόφαση της Υπηρεσίας μας ακυρώθηκε η υπ' αριθ. /2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 λόγω τυπικής πλημμέλειας και επικυρώθηκε η υπ' αριθ. /2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Εν συνεχεία, από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, στο πλαίσιο της κατ' επανάληψη διαδικασίας, εκδόθηκε η υπ' αριθ. /17.07.2023 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου εφαρμογής διατάξεων φορολογίας εισοδήματος για τον προσφεύγοντα και η υπ' αριθ. /28.02.2024 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου εφαρμογής διατάξεων φορολογίας εισοδήματος για τη σύζυγο του με ελεγχόμενη περίοδο από 01.01.2016 έως 31.12.2016. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 προσδιορίστηκε: α) το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα από όλες τις πηγές/ κατηγορίες εισοδήματος με βάση τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013 και β) το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του

προσφεύγοντα από όλες τις πηγές/ κατηγορίες εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1270/2013 και 1050/2014. Για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος έγινε σύγκριση μεταξύ των αποτελεσμάτων των ανωτέρω δύο μεθόδων και λήφθηκε υπόψη το μεγαλύτερο εκ των δύο ως κάτωθι:

ΕΤΟΣ	Φορολογητέο Εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων Φ.Ε.	Αποκρυβείσα ύλη βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου (έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας)	Τελικό φορολογητέο εισόδημα ελέγχου
2016	144.361,27€	97.312,18€	144.361,27€

Το φορολογητέο εισόδημα βάση γενικών διατάξεων αναλύεται ως κάτωθι:

Πηγή Εισοδήματος	Βάση Δήλωσης (1)	Βάση ελέγχου (2)	Διαφορά (2) - (1)
Μισθωτή εργασία/συντάξεις και διαφορά τεκμηρίου	7.873,18€	5.000,00€	-2.873,18€
Μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα	0,82€	0,82€	0,00€
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00€	139.360,45€	139.360,45
Σύνολο	7.874,00€	144.361,27	136.487,27€

Το αποτέλεσμα του ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το υπ' αρ. /2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) με συνημμένο τον ταυτάριθμο Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016. Ο προσφεύγων απέστειλε τις απόψεις του επί του ως άνω Σ.Δ.Ε. μέσω υπηρεσιακού e-mail στις 17.04.2024 και έλαβε αρ. πρωτ. /18.04.2024, οι οποίες απορρίφθηκαν από τον έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Εν συνεχεία συντάχθηκε η από 25.04.2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και

εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

Επιπλέον, στο πλαίσιο διενέργειας του ανωτέρω ελέγχου, την 08.03.2024 αναρτήθηκε στον ηλεκτρονικό λογαριασμό του προσφεύγοντα το με αριθμ. πρωτ./08.03.2024 αίτημα παροχής πληροφοριών. Μαζί με το προαναφερόμενο αίτημα παροχής πληροφοριών εστάλη προς τον προσφεύγοντα συνημμένη επιστολή με έγγραφα προς συμπλήρωση (ήτοι, ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολές-υποχρεώσεις, έγγραφο με τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία για το ελεγχόμενο έτος). Λόγω μη ανταπόκρισης στο ως άνω αίτημα παροχής πληροφοριών συντάχθηκε η από 25.04.2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.5104/2024 και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Από το περιεχόμενο της υπ' αριθ./2024 πράξης επιβολής προστίμου δεν προκύπτουν τα λογιστικά αρχεία που δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο και ποιο έτος αφορούσαν τα ζητούμενα λογιστικά αρχεία. Οι εν λόγω πληροφορίες δεν προκύπτουν ούτε από την οικεία έκθεση ελέγχου. Εάν, ωστόσο τα αναζητούμενα λογιστικά αρχεία προς έλεγχο αφορούν τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία του φορολογικού έτους 2024, τότε η παράλειψη/ παρατυπία αυτή ουδόλως ασκεί επιρροή εις τον τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, ενώ εάν αφορούν το φορολογικό έτος 2016, τότε μη νομίμως καταλογίζεται η παράβαση αυτή στο φορολογικό έτος 2024, δεδομένου ότι το δικαίωμα του δημοσίου είχε υποπέσει σε παραγραφή την 31.12.2022. Επισημαίνεται ότι τα λογιστικά αρχεία είχαν ήδη προσκομισθεί κατά τον αρχικό έλεγχο στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης (χωρίς ωστόσο να συνταχθεί και επιδοθεί έκθεση κατάσχεσης για την παρακράτηση τους από τη φορολογική αυτή αρχή) και συνεπώς από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής δεν είχε καταλογιστεί ανάλογη παράβαση για την μη προσκόμιση στον έλεγχο των λογιστικών αρχείων της ατομικής του επιχείρησης.

2) Οι λόγοι ακύρωσης της υπ' αριθ./2022 αρχικής οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ δεν συνιστούν λόγους τυπικής πλημμέλειας αλλά ουσιαστικούς λόγους και συνεπώς δεν έπρεπε να εκδοθεί νέα πράξη για το ίδιο φορολογικό έτος.

3) Η προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος δεν φέρει τα χαρακτηριστικά νέας πράξης ούτε και τις διατάξεις του νόμου σε εφαρμογή των οποίων εκδόθηκε για δεύτερη φορά.

4) Στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αποδεικνύεται η αντικειμενική υπόσταση της φορολογητέας ύλης που προστέθηκε στα λοιπά φορολογητέα εισοδήματα του ήτοι το ποσό των 136.487,27€ αφού παρά τα όσα εκθέτονται στην υπ' αριθ./29.5.2023 απόφαση της ΔΕΔ, το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εμμένει στο λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος κατά τον οποίο προσδιορίζει τα καθαρά κέρδη στο ποσό των 144.361,27€. Σε κάθε περίπτωση ο νέος λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος του είναι στο σύνολό του εσφαλμένος δεδομένου ότι από τα προσδιορισθέντα στην έκθεση ελέγχου ακαθάριστα έσοδα ύψους 221.379,42€ δεν αναγνώρισε δαπάνες/αγορές ύψους 217.785,28€ έναντι δαπανών/αγορών ύψους 228.647,69€, τις οποίες δαπάνες/αγορές

ύψους 228.647,69€ συμπεριέλαβε στην στήλη «Αναλώσεις Κεφαλαίων/εσόδων» του ισοζυγίου ως πραγματικές κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ρευστότητας του φορολογούμενου.

5) Μη ορθή εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ρευστότητας όπως αυτή ορίζεται στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1050/2014.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 «Λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«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. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:
α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή

β) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή
γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 37 «Παραγραφή» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

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

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 53 «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«...2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

... 11. Σε φορολογούμενους που, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, δεν επιδεικνύουν τα λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται η κύρωση της παρ. 2 του άρθρου 57, εκτός αν η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/2015 με θέμα «παροχή διευκρινήσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62):

«... γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ')... Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα / πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο.»

Επειδή στην υπ' αριθμ./2024 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου αναφέρεται ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ./08.03.2024 αίτημα παροχής πληροφοριών κατά παράβαση του άρθρου 14 του ν. 4987/2022, νυν άρθρο 14 του ν.5104/2024, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 14 ν.4308/2014 (ΕΛΠ) όπως ισχύουν.

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθ./08.03.2024 αίτημα παροχής πληροφοριών προκύπτει ότι από το ως άνω αίτημα ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα να προσκομισθούν τα ακόλουθα: α) Τα

παραστατικά εσόδων χρήσης 2016, β) Τα παραστατικά δαπανών/εξόδων/αγορών χρήσης 2016 καθώς και τα αποδεικτικά εξόφλησης αυτών (αποδείξεις είσπραξης-πληρωμής, τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης, επιταγές), γ) τα φορτωτικά έγγραφα διακίνησης (φορτωτικές, δελτία αποστολής κτλ) για τα ανωτέρω παραστατικά που αφορούν εμπορεύματα/πάγια, δ) συμπληρωμένο συνημμένο ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολές-υποχρεώσεις και ο πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, ε) υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντα με την οποία θα δηλώνεται ότι όλα τα προσκομιζόμενα, στοιχεία, έγγραφα και δικαιολογητικά αποτελούν ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων. Το ως άνω έγγραφο/αίτημα αναρτήθηκε μέσω του συστήματος της e-κοινοποίησης στον λογαριασμό του προσφεύγοντα στις 08.03.2024. Σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.6 του ν.4987/2022(ως ίσχυε κατά την στιγμή της κοινοποίησης) θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτηση, ήτοι στις 18.03.2024. Επειδή από το ως άνω αίτημα προκύπτουν αναλυτικά τα ζητηθέντα από τον έλεγχο καθώς και ότι αυτά αφορούν το φορολογικό έτος 2016. Επιπλέον, τα ως άνω ζητηθέντα δεν είχαν προσκομιστεί στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης. Ειδικότερα όπως αναφερόταν στην από 28.12.2022 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής (αρχικός έλεγχος) ο προσφεύγων είχε ανταποκριθεί στο υπ' αριθ. πρωτ./08.06.2021 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (άρθρου 14 του ΚΦΔ) και είχε προσκομίσει στις 09.02.2022 στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης μέσω εξουσιοδοτημένου προσώπου τα εξής: βιβλίο εσόδων 2016 χωρίς βιβλίο εξόδων χωρίς σφραγίδα της επιχείρησης και υπεύθυνη δήλωση για την ακρίβεια των στοιχείων, 2)βιβλίο εσόδων – εξόδων 2017 χωρίς σφραγίδα της επιχείρησης και υπεύθυνη δήλωση για την ακρίβεια των στοιχείων, 3) Δελτία συνοπτικής αναφοράς ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου και για το έτος 2016 και 2017, 4) Καρτέλες πελατών εκτυπωμένες από τους προμηθευτές του προσφεύγοντα για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Επιπλέον, α)στις 09.02.2022 είχαν διαβιβαστεί με ηλεκτρονική αλληλογραφία μέσω του εξουσιοδοτημένου λογιστή, βιβλία εσόδων – εξόδων του 2016 (αρ. πρωτ./10-02-2022), β) στις 02.11.2022 είχαν διαβιβαστεί με ηλεκτρονική αλληλογραφία μέσω του εξουσιοδοτημένου λογιστή, καρτέλες προμηθευτών του για το έτος 2016 και γ) είχαν προσκομιστεί αντίγραφα τεσσάρων (4) τιμολογίων δαπανών.

Επειδή από την Υπηρεσία μας είχε εκδοθεί η υπ' αριθ./29.05.2023 απόφαση συνεπεία της υπ' αριθ./27.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα με την οποία ζητούσε την ακύρωση των υπ' αριθμ./2022 και/2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και ως εκ τούτου ο προσφεύγων όφειλε να ανταποκριθεί στο αίτημα του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς είχε υποχρέωση να διαφυλάξει τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία του φορολογικού έτους 2016 τουλάχιστον μέχρι την 29.05.2024, ήτοι ένα έτος μετά την έκδοση της ανωτέρω απόφασης της Υπηρεσίας μας. (περ.β παρ.2 αρθ.13 του ν.5104/2024, περ.γ παρ. 2 αρθ. 37 του ν.5104/2024). Επιπλέον, η υπ' αριθμ./2024 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε (25.04.2024) και κοινοποιήθηκε (ηλεκτρονική ανάρτηση 26.4.2024 και επίδοση στις 26.04.2024 σύμφωνα με την έκθεση απόψεων) πριν την 29.05.2024. Επισημαίνεται ότι πέραν των ζητηθέντων λογιστικών στοιχείων φορολογικού έτους 2016 με το υπ' αριθ./08.03.2024 αίτημα παροχής πληροφοριών δεν προσκομίστηκαν επίσης στον έλεγχο συμπληρωμένα: α)

ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολές-υποχρεώσεις και β) πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι μη νόμιμα καταλογίστηκε παράβαση λόγω παραγραφής του φορολογικού έτους 2016, ότι δεν προκύπτει ποια λογιστικά αρχεία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο και ποιο έτος αφορούσαν τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και ότι τα λογιστικά αρχεία είχαν προσκομιστεί κατά τον αρχικό έλεγχο στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή η υπ' αριθ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε, κατ' επανάληψη διαδικασίας, συνεπεία της υπ' αριθμ./2023 απόφασης της Υπηρεσίας μας με την οποία η υπ' αριθ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κρίθηκε ως νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όπως προβλεπόταν στα άρθρα 28 και 64 του ν.4174/2013 και ακυρώθηκε για τυπικούς λόγους. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν έπρεπε να εκδοθεί νέα πράξη για το φορολογικό έτος 2016 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Η πράξη προσδιορισμού φόρου του άρθρου 36 υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 36.»

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος περιλαμβάνει τα αναφερόμενα στο άρθρο 38 του ν.5104/2024 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι η προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος δεν φέρει τα χαρακτηριστικά νέας πράξης ούτε και τις διατάξεις του νόμου σε εφαρμογή των οποίων εκδόθηκε για δεύτερη φορά, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1050/2014 με θέμα «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 έμμεσου προσδιορισμού»:

Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσβείσας 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 φορολογούμενου 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 από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα των βιβλίων δεν έχουν μεταφερθεί ορθά στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος όπως απεικονίζεται στον κάτωθι πίνακα:

Καθαρή αξία αγορών και δαπανών βιβλίων	Δαπάνες ΜΥΦ (Εσοδα αντισυμβαλλομένων 2016) 200.781,99 – 5.025,97€ (πιστωτικό)	Δαπάνες ΜΥΦ (Συγκεντρωτική Εξόδων 2016)	Σύνολο Αγορών και Δαπανών Ε3
238.964,57€	195.756,02€	8.156,88	228.647,69€

Στην καθαρή αξία αγορών και δαπανών, βάσει βιβλίων, ύψους 238.964,57€, περιλαμβάνονται δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 42.850,07€ οι οποίες δεν βρέθηκαν καταχωρημένες στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και δεν προσκομίστηκε για αυτές κανένα παραστατικό δικαιολογητικό στον έλεγχο.

Επιπλέον, ανακτήθηκαν οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών του προσφεύγοντα για τη χρήση 2016 και από την επεξεργασία των δεδομένων τους σε αντιπαραβολή/διασταύρωση με τις αντίστοιχες καταστάσεις των αντισυμβαλλομένων προέκυψαν διαφορές ως κάτωθι:

- Από τον προσφεύγοντα δηλώθηκαν στην συγκεντρωτική εξόδων 211 φορολογικά στοιχεία με αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ καθαρής αξίας 8.121,63€ πλέον Φ.Π.Α. 1.371,02€ και ένα φορολογικό στοιχείο με αντισυμβαλλόμενο τον «.....», με ΑΦΜ καθαρής αξίας 35,26€ πλέον Φ.Π.Α. 4,58€. Πέρα από τα ανωτέρω 212 χρεωστικά τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 8.156,88€ πλέον 1.375,60€ ΦΠΑ από τον προσφεύγοντα δεν δηλώθηκε, στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών - προμηθευτών φορολογικού έτους 2016 καμία άλλη δαπάνη - αγορά.
- Τα έσοδα των αντισυμβαλλομένων για το φορολογικό έτος 2016 ανέρχονται στο ποσό των 200.781,99€ πλέον Φ.Π.Α. 41.158,33 (πλήθος 2.477 φορολογικά στοιχεία).

Επειδή εν συνεχεία ο έλεγχος βάσει των γενικών διατάξεων προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα καθώς και λογιστικές διαφορές ως κάτωθι:

Ακαθάριστα Έσοδα

Κατηγορία Ακαθαρίστων Εσόδων	Βάσει δήλωσης Φ.Ε.	Βάσει περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.	Σύνολο λιανικών Πωλήσεων βάσει Ζ και χονδρικών Πωλήσεων βάσει ΜΥΦ	Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου
------------------------------	--------------------	----------------------------------	---	--------------------------------

Χονδρικές πωλήσεις εμπ/των & προϊόντων	8.963,41€		298,80€	
Λιανικές πωλήσεις	159.179,95€		221.080,62€	
Σύνολο	168.143,36€	93.225,92€	221.379,42€	221.379,42€

Ειδικότερα, τα ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου προσδιορίστηκαν στο ποσό των 221.379,42€ καθώς: α) το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από λιανικές πωλήσεις προσδιορίστηκε στο ποσό των 221.080,62€ δεδομένου ότι προσκομίστηκαν δελτία συνοπτικής αναφοράς φορολογικής μνήμης για την περίοδο 01.01.2016 – 31.12.2016 από τις μηχανές με αριθ. και και β) το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από χονδρικές πωλήσεις προσδιορίστηκε στο ποσό των 298,80€ βάσει ΜΥΦ.

Λογιστικές διαφορές

α/α	Περιγραφή	Αξία
1	Σύνολο αγορών που έχουν καταχωρηθεί στην δήλωση Ε3 και για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα νόμιμα δικαιολογητικά, επομένως δεν δύνατο να διαπιστωθεί αν εμπίπτουν στο άρθρο 22 ή 23 του ν.4172/2013 (αγορές δήλωσης – αγορές που επαληθεύτηκαν) = (167.493,46€ – 68.146,59€)	99.346,87
2	Σύνολο Δαπανών που έχουν καταχωρηθεί στην δήλωση Ε3 και για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα νόμιμα δικαιολογητικά, επομένως δεν δύνατο να διαπιστωθεί αν εμπίπτουν στο άρθρο 22 ή 23 του ν.4172/2013 (61.154,23€ - 13.872,38€)	47.281,85
3	Διαφορά απογραφής εμπορευμάτων (ΑΑ- ΤΑ)= (20.508,28 – 16.749,35€)	3.758,93
	Σύνολο λογιστικών διαφορών έτους 2016	150.387,65

- Όσον αφορά τη λογιστική διαφορά με α/α 1 ύψους 99.346,87€ αυτή καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ./08.03.2024 αίτημα παροχής πληροφοριών του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής και σύμφωνα με κάθε διαθέσιμο στοιχείο δηλαδή τις καρτέλες προμηθευτών που είχε προσκομίσει κατά τον αρχικό έλεγχο και τις καταστάσεις πελατών – προμηθευτών ΜΥΦ αντισυμβαλλομένων επαληθεύτηκαν αγορές ύψους 68.146,59€.
- Όσον αφορά τη λογιστική διαφορά με α/α 2 ύψους 47.281,85€ αυτή προέκυψε καθώς από το σύνολο των δηλωθέντων δαπανών ύψους 61.154,23€ αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες ύψους 13.872,38€. Ειδικότερα, αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο η εκπαιδευτικότητα δαπανών ύψους 13.872,38€ καθώς αξιοποιήθηκαν στοιχεία της ΠΟΛ. 1033/2014 από τα οποία προέκυψαν δαπάνες σταθερής – κινητής τηλεφωνίας και παροχή ηλεκτρικής ενέργειας για το φορολογικό έτος 2016 ισόποσης αξίας.
- Όσον αφορά τη λογιστική διαφορά με α/α 3 ύψους 3.758,93€ στην από 25.04.2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ 2019/2015 και την ΠΟΛ 1043/2017 ο προσφεύγων είναι υπόχρεος σε διενέργεια φυσικής απογραφής. Σύμφωνα με τα δηλωθέντα στην δήλωση Ε3 του φορολογικού έτους 2016 το απόθεμα αρχής είναι το 10% των αγορών του προηγούμενου έτους, ήτοι 205.082,82€ X 10%=20.508,28€. Το ποσό αυτό είναι πλασματικό, δεν ανταποκρίνεται σε πραγματική απογραφή εμπορευμάτων και δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο κατά τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων του φορολογικού έτους 2016. Ομοίως και το τελικό απόθεμα ποσού 16.749,35€. Το οποίο είναι το 10% (167.493,46€ X 10%) των αγορών του φορολογικού έτους 2016 και δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο κατά τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων του φορολογικού έτους 2016.

Επειδή στην από 25.04.2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται ότι τα δηλούμενα εισοδήματα του προσφεύγοντα φορολογικού έτους 2016, δεν

επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 και συνεπώς εφαρμόστηκε από τον έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η έμμεση τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας για τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα. Επιπλέον, από τον έλεγχο προσδιορίστηκε το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα με βάση τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013. Από την σύγκριση των δυο προέκυψε ότι το φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων υπερβαίνει το φορολογητέο εισόδημα βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Ειδικότερα το φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

Πηγή Εισοδήματος	Βάση Δήλωσης (1)	Βάση ελέγχου (2)	Διαφορά (2) - (1)
Μισθωτή εργασία/συντάξεις και διαφορά τεκμηρίου	7.873,18€	5.000,00€	-2.873,18€ *1
Μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα	0,82€	0,82€	0,00€
Επιχειρηματική δραστηριότητα	-64.263,26	139.360,45€	203.623,71
Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος	7.874,00€	144.361,27	

*1 Η διαφορά στη μισθωτή εργασία/ συντάξεις ύψους 2.873,18€ αφορούν σε προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος τεκμηρίωσε επαρκώς την εκπαισιμότητα ή μη των αγορών/δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα ενώ από τον ίδιο δεν προσκομίστηκε κανένα νεότερο στοιχείο που να διαφοροποιεί το πόρισμα του ελέγχου. Επιπλέον, από τον έλεγχο ορθά επιλέχθηκε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα το φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων δεδομένου ότι αυτό υπερβαίνει το φορολογητέο εισόδημα βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου (ανάλυση ρευστότητας). **Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 5^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1050/2014 με θέμα «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 έμμεσου προσδιορισμού»:

«... 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.

... 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.

....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 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρουθείσας 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 φορολογούμενου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1270/2013 με θέμα «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου»:

«...

1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method)
Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα 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 ελεγχόμενου.

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

...

Στη δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται:

...

8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο). Το ποσό των τόκων ανάλογα με το είδος του δανείου

(προσωπικό/επαγγελματικό) συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες είτε στις προσωπικές /οικογενειακές είτε στις επαγγελματικές .

9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες

10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής.

11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών).

...»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν εφαρμόστηκε ορθά η έμμεση τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας όπως ορίζεται στην ΠΟΛ 1050/2014 καθώς:

- Στη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων Εσόδων» του ισοζυγίου της έμμεσης τεχνικής ελέγχου: α) αντί του ποσού των ακαθαρίστων εσόδων 221.379,42€ που η ίδια η φορολογική αρχή προσδιόρισε συμπεριέλαβε το ποσό των 168.143,36€, β) δεν συμπεριέλαβε εισοδήματα της συζύγου του ύψους 8.106,67€ και γ) δεν συμπεριέλαβε μετρητά ύψους 45.000,00€ ήτοι ταμειακά αποθέματα της ατομικής του επιχείρησης, υφιστάμενα την 31.12.2015 ή άλλως εις την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου, ήτοι την 01.01.2016.
- Στη στήλη «Αναλώσεις Κεφαλαίων Εσόδων» του ισοζυγίου της έμμεσης τεχνικής ελέγχου συμπεριέλαβε δαπάνες ύψους 27.867,65€ οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν σε μετρητά αλλά μέσω τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου προσδιορίζεται η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη. Ως εκ τούτου κατά την εφαρμογή της στη στήλη «πηγές κεφαλαίων εσόδων» δεν δύναται να συμπεριληφθεί η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο από τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του (δελτία συνοπτικής αναφοράς φορολογικής μνήμης για την περίοδο 01.01.2016 – 31.12.2016 από τις μηχανές με αριθ. και, ΜΥΦ) καθώς σε αντίθετη περίπτωση ο προσφεύγων δεν θα φορολογούταν γι' αυτήν.

Επειδή στη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων Εσόδων» συμπεριλαμβάνονται πραγματικά εισοδήματα και όχι τεκμαρτά ως εκ τούτου ορθά από τον έλεγχο συμπεριλήφθηκαν σε αυτόν μόνο τα πραγματικά εισοδήματα της συζύγου του προσφεύγοντα και συγκεκριμένα το εισόδημα από τόκους ημεδαπής προέλευσης ποσού 46,68€. Η διαφορά μεταξύ των επικαλούμενων εισοδημάτων της συζύγου του προσφεύγοντα ύψους 8.106,67€ και των τόκων ύψους 46,68€ αφορά σε προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών όπως προκύπτει από την με αριθμ. ειδοποίησης/21.07.2017 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Επειδή στην από 25.04.2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται ότι συντάχθηκε σχετική κατάσταση διαθεσίμου κεφαλαίου/μετρητών οικ. ετών 2003 (χρήση 2002) έως 2016 (φορολ. έτος/ χρήση 2015), ως ΠΟΛ. 1270/24.12.2013 και ΠΟΛ

1259/2014, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων δεν είχε στη διάθεση του το ποσό που επικαλείται. Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κανένα νεότερο στοιχείο που να διαφοροποιεί το πόρισμα του ελέγχου όσον αφορά τον ισχυρισμό του ότι την 01.01.2016 είχε μετρητά ύψους 45.000,00€. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ./08.03.2024 αίτημα παροχής πληροφοριών του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με το οποίο μεταξύ άλλων είχε ζητηθεί να προσκομιστούν στον έλεγχο συμπληρωμένα: α) ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολές-υποχρεώσεις και β) πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή οι δαπάνες ύψους 27.867,65€ για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν έπρεπε να συμπεριληφθούν στις αναλώσεις κεφαλαίων εσόδων αναλύονται ως κάτωθι:

Αποπληρωμή τόκων – κεφαλαίου δανείων	5.335,06€
Ποσά για ασφάλειες κάθε είδους	443,75€
Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων	10.875,37€
Ποσά για δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	11.213,47€
Σύνολο	27.867,65€

Επειδή από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίζονται στοιχεία προκειμένου να αποδειχθεί ο ισχυρισμός του ότι οι ανωτέρω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1270/2013: «...οι επαγγελματικές/προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών».

Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί λανθασμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης της ρευστότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 25.04.2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.5104/2024 του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ' αριθ/2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και της υπ' αριθ./2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2024) φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	56.862,20
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58 του ν.4987/2022)	28.431,10
Εισφορά αλληλεγγύης	10.343,51
Σύνολο για καταβολή	95.636,81

Πρόστιμο αρθ.53 του ν.5104/2024 (Αριθ. Πράξης/2024) φορολογικού έτους 2024:250,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.