



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02/12/2024

Αριθμός απόφασης: 2493

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@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 ΦΕΚ Α'58/19-04-2024) εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 από **03/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**, κατοίκου Βόλου επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/04-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η μερική ή ολική ακύρωση.
6. Την από 12/07/2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου.
7. Την με αριθ. ../10-10-2024 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης.
8. Το από 31/10/2024 πόρισμα επί συμπληρωματικού ελέγχου της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **03/07/2024** 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 με αρ./**04-06-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 21.337,22€, πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ύψους 10.668,61€ ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **32.005,83€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, δυνάμει της ../25-04-2023, εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου. Ειδικότερα, ο προσφεύγων που διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες πώλησης πίτσας σε πακέτο, δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της επιχείρησής του, παρότι του κοινοποιήθηκε η με αριθμ./11-01-2024 πρόσκληση προσκόμισης, καθώς και η με αριθ. πρωτ./3-4-2024 δεύτερη πρόσκληση. Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή αφενός, προσδιόρισε για το φορολογικό έτος 2020, τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με κάθε διαθέσιμο στοιχείο και συγκεκριμένα με βάση την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος, τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ), καθώς και τα δεδομένα που διαβίβασαν οι ηλεκτρονικές πλατφόρμες διανομής φαγητούgr,gr καιgr, και αφετέρου, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα καμία δαπάνη πέραν εκείνης των ενοικίων, ύψους 4.800,00€, όπως αυτή προέκυψε από το υποβληθέν έντυπο Ε3 του οικείου έτους.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ανήρτησε ηλεκτρονικά στη σχετική εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε. τέσσερα (4) στοιχεία, ήτοι, α) Το με ID αρχείο τιμολογίων με α/α

1Α-55Β, β) Το με ID αρχείο τιμολογίων με α/α 56Α-117, γ) Το με ID αρχείο τιμολογίων με α/α 127-245 και δ) Το με ID αρχείο σε excel μορφή με τα λογιστικά αρχεία (βιβλίο εσόδων – εξόδων) φορολογικού έτους 2020, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την με αριθμ. .../10-10-2024 πράξη αναπομπής, προκειμένου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να προβεί σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Αναταποκρινόμενη στην ως άνω αναφερόμενη πράξη Αναπομπής, η Δ.Ο.Υ. Βόλου συνέταξε την από 31/10/2024 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων, την οποία απέστειλε στην Υπηρεσία μας με το υπ'αρ. πρωτ. /31-10-2024 έγγραφό της. Ειδικότερα σύμφωνα με το πόρισμα του συμπληρωματικού ελέγχου της, «η προσκόμιση πλήθους τιμολογίων από τον προσφεύγοντα στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα του ελέγχου, καθώς τα τιμολόγια που προσκομίστηκαν δεν είναι καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία εσόδων εξόδων και η αναγνώριση τους για έκπτωση από τα ακαθάριστα του προσφεύγοντα θα οδηγούσε σε καταστρατήγηση της ρητής διάταξης του άρθρου 22 (γ') του Ν. 4172/2013. Το (κατ' όνομα) βιβλίο εξόδων είχε προσκομιστεί και στο στάδιο του ελέγχου (Έκθεση ελέγχου σελίδα 3) και ο έλεγχος τα είχε λάβει ήδη υπόψιν του για την ολοκλήρωση του ελέγχου. Σε αυτό δεν έχουν καταχωρηθεί αναλυτικά τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αγορών και εξόδων (ΕΛΠ άρθρο 5 παρ.10). Αποτελεί ουσιαστικά αντιγραφή της ΜΥΦ με μια συγκεντρωτική εγγραφή ανά προμηθευτή.»

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παραβίαση του δικαιώματος της χρηστής διοίκησης του άρθρου 41 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ε.Ε., καθώς και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Εν προκειμένω η φορολογική αρχή έλαβε και αποδέχθηκε τις συνολικές παραγγελίες που έγιναν μέσω των ηλεκτρονικών πλατφορμώνgr,gr καιgr, ωστόσο, δεν αφαιρέσε το ποσό που παρακρατήθηκε από τις συγκεκριμένες διαδικτυακές πλατφόρμες σε ποσοστό 10% επί της ακαθάριστης αξίας, ποσό το οποίο δεν αποτελεί δικό του εισόδημα. Επίσης, προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, παραστατικά (σχετ. 1-217) από το βασικό προμηθευτή του, από τα οποία αποδεικνύονται δαπάνες που πρέπει να αφαιρεθούν από το φορολογητέο του εισόδημα και να γίνει συμψηφισμός του αντίστοιχα στο Φ.Π.Α.
2. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου.
3. Παραβίαση της αρχής της βεβαιότητας του φόρου.
4. Παράνομη η προσβαλλόμενη πράξη διότι αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας.
5. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης:

Επειδή, στο **άρθρο 7 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: « 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπέπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) ..., β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) ... και δ)»

Επειδή, στο **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2019, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ..., ή, β) ..., ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.»

Επειδή, στο **άρθρο 23**, του προΐσχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), όπως αυτό ίσχυε κατά υπό κρίση φορολογικό έτος, όριζε 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 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, 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 δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται

πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης. 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες 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 παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, περαιτέρω, με την Α.1293/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» (Β' 3085), στο προοίμιο της οποίας γίνεται μνεία των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 23 παρ. 2 και 3 του ν. 4174/2013 και αναφορά στην ανάγκη ελέγχου, με τον καθορισμό ενδεχόμενων επαληθεύσεων, των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων φόρου εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία και έγκαιρης βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, όπως και στην ανάγκη απλούστευσης και τυποποίησης των διαδικασιών για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου των φορολογικών υπηρεσιών και την εμπέδωση κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενων και φορολογούσας αρχής, ορίζεται στο άρθρο 5, ότι: «Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος» και, στο άρθρο 11, ότι: «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, κατ' εξουσιοδότηση του ανωτέρω άρθρου 28 του ν. 4172/2013, εκδόθηκε Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

.....

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

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

.....

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 884/2016 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας «Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος – Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση».

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχάς με την απόδειξη της τέλεσης της φοροδιαφυγής. Ο κανόνας αυτός δεν μεταβάλλεται ούτε με την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου, η οποία δεν συνεπάγεται μεταστροφή του βάρους απόδειξης αλλά απλώς την δυνατότητα της φορολογικής αρχής για έμμεση απόδειξη. Τούτο συνεπάγεται, ότι σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλεστεί λογικές απαντήσεις ικανές να ανατρέψουν την έμμεση απόδειξη, η φορολογική αρχή θα πρέπει να τις αποδεχτεί εάν δεν μπορεί με συγκεκριμένα στοιχεία να τις ανατρέψει.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν.5104/2024**, « 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 του Ν. 5104/2024** «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.», ενώ σύμφωνα με το **άρθρο 77** του ιδίου ως άνω κώδικα «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).

Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου εισοδήματος, επειδή, ο προσφεύγων, αν και του ζητήθηκε σχετικά (και με 2^ο αίτημα), δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που όφειλε να τηρεί και να προσκομίσει, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία και συγκεκριμένα με βάση την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος και ΦΠΑ, τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) και τα δεδομένα που διαβιβάστηκαν από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες διανομής φαγητούgr,gr καιgr.. Επιπλέον στην ανωτέρω έκθεση αναφέρεται ότι, σύμφωνα με τις βασικές αρχές της λογιστικής επιστήμης, η προμήθεια 10% επί των πωλήσεων που πραγματοποίησε ο προσφεύγων μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών διανομής φαγητού, δεν μειώνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, αλλά αποτελεί έξοδό του. Εξάλλου, ο ίδιος δεν προσκόμισε τιμολόγια από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες διανομής φαγητού κατά την διάρκεια του ελέγχου και δεν υπάρχουν οι δαπάνες αυτές καταχωρημένες στο βιβλίο εσόδων εξόδων. Συνεπώς η έκπτωση τους από τα ακαθάριστα θα αποτελούσε καταστρατήγηση της ρητής διάταξης του άρθρου 22 (γ') του Ν. 4172/2013. Ως προς το σκέλος των δαπανών, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση καμίας δαπάνης από τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα, με την αιτιολογία ότι δεν ήταν δυνατόν να εκπεστούν δαπάνες με βάση μόνο τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ), δεδομένου ότι αυτό θα οδηγούσε σε καταστρατήγηση της ρητής διάταξης του άρθρου 22 (γ') του Ν. 4172/2013. Ωστόσο σημειώνεται ότι, προκειμένου για τον όσο το δυνατόν δικαιότερο προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης, ο έλεγχος ερεύνησε την ύπαρξη δαπανών που είναι βέβαιες και μη αμφισβητήσιμες, καταλήγοντας να αναγνωρίσει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2020, δαπάνες ενοικίων ύψους 4.800,00€. Περαιτέρω στο από 31/10/2024 πόρισμα της φορολογικής αρχής που συντάχθηκε κατόπιν αναπομπής της υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο, αναφέρεται ότι η προσκόμιση πλήθους τιμολογίων από τον προσφεύγοντα στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα του ελέγχου, καθώς τα τιμολόγια που προσκομίστηκαν δεν είναι

καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία εσόδων εξόδων και η αναγνώριση τους για έκπτωση από τα ακαθάριστα του προσφεύγοντα θα οδηγούσε σε καταστρατήγηση της ρητής διάταξης του άρθρου 22 (γ') του Ν. 4172/2013. Στο (κατ' όνομα) βιβλίο εξόδων το οποίο είχε προσκομιστεί και στο στάδιο του ελέγχου (Έκθεση ελέγχου σελίδα 3), δεν έχουν καταχωρηθεί αναλυτικά τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αγορών και εξόδων σημειώνοντας ότι αποτελεί ουσιαστικά αντιγραφή της ΜΥΦ με μια συγκεντρωτική εγγραφή ανά προμηθευτή.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του προβάλλει ότι η φορολογική αρχή δεν ερεύνησε την ύπαρξη δαπανών, οι οποίες είναι βέβαιες και μη αμφισβήτησιμες και μάλιστα τις δαπάνες προμήθειας ηλεκτρονικών πλατφορμών παραγγελίας, του μισθώματος της επαγγελματικής του εγκατάστασης, όπως επίσης και τα προσκομιζόμενα και επικαλούμενα παραστατικά του προμηθευτή του (σχετ.1Α - 55Β, 56^Α-117, 127-145) που αποτελούν δαπάνες εκπιπτόμενες από το φορολογητέο του εισόδημα.

Επειδή κατ'εφαρμογή της Ε. 2015/2020, με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, μπορούν να αντληθούν στοιχεία από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο, τα οποία δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Στα διαθέσιμα στοιχεία για τον προσδιορισμό του εισοδήματος συμπεριλαμβάνονται ενδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η φορολογική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, τέτοια δε στοιχεία μπορούν να είναι μεταξύ άλλων, οι αγορές, το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, το απασχολούμενο προσωπικό, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα, ακόμη και τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους, ο έλεγχος, ελλείψει λογιστικών αρχείων και συνακόλουθης αδυναμίας διενέργειας λογιστικού προσδιορισμού και ενώ λειτούργησε, εντός του προβλεπόμενου στο άρθρο 28 του ΚΦΕ, τρόπου προσδιορισμού του εισοδήματος, ως προς τα ακαθάριστα έσοδα έλαβε υπόψη του κάθε διαθέσιμο στοιχείο (δεδομένα από πελάτες και προμηθευτές του προσφεύγοντα, δεδομένα από δηλώσεις που υποβλήθηκαν στην ΑΑΔΕ και σε άλλες δημόσιες υπηρεσίες και οργανισμούς, ηλεκτρονικές πλατφόρμες διανομής), ως προς το σκέλος του κόστους, δεν προέβη σε καμία ελεγκτική ενέργεια και δεν έλαβε υπόψη του καμία δαπάνη πέραν αυτής του ποσού των 4.800,00€ που αφορά μέρος ενοικίων που κατέβαλε το έτος 2020.

Επειδή, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του, τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, τις αγορές που εμφανίζει η επιχείρηση ή το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρήσεις, και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα, δεδομένου ότι δεν είναι δυνατό κατά την κοινή πείρα και λογική η επιχείρηση να πραγματοποιεί έσοδα από πώληση προϊόντων, χωρίς να έχει πραγματοποιήσει καμία δαπάνη για την αγορά υλικών παρασκευής των προϊόντων που διαθέτει (π.χ αλεύρι, γάλα, είδη τυριών, αλλαντικών κλπ).

Επειδή, η φορολογική αρχή προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντα με τη μέθοδο του κάθε διαθέσιμου στοιχείου, την οποία ωστόσο εφαρμόσε μονομερώς, ήτοι, μόνο για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, χωρίς να διερευνήσει τις δαπάνες που πραγματοποίησε στα πλαίσια άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, καθότι ο έμμεσος προσδιορισμός του εισοδήματος, όπως καθιερώθηκε με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, αποσκοπεί στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω μη τήρησης ή προσκόμισης των βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματος.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής και των θεμελιωδών αρχών του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ Σ.) και της αναλογικότητας και στο βαθμό που δεν διερευνήθηκαν δαπάνες συναρτώμενες με τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο ακαθάριστα έσοδα, με συνέπεια να εγείρονται αμφιβολίες ως προς τον ορθό τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο και κατ'επέκταση της αιτιολογίας που θεμελιώνει την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα βασίμως προβάλλεται και η προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος, είναι τυπικά πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή από τις συνδυαστικές διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 του ν. 4987/2022 και της παρ. 6 του άρθρου 72 του νέου Κ Φ Δ, σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί στην έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εντός πέντε ετών με περαιτέρω παράταση ενός έτους, μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή για τον παραπάνω ισχυρισμό, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **03-07-2024** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** της με αριθμ...../04-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, **για λόγους τυπικής πλημμέλειας**, καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Βόλου να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.