



Αθήνα, 21-1-2025

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 83

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),
- 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής προστίμου ΚΦΔ φορολογικού έτους 2024 (ως άρθρο 85 του

ν.5104/2024), της υπ' αριθμ.....Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος(ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ (ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2024, την υπ' αριθμ.....Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2018 και την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής προστίμου ΚΦΔ (ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **250,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 54 ΚΦΔ (αρθ. 53 παρ.1 και 2 του ν. 5104/2024 νέου ΚΦΔ), λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ.έγγραφο αίτημα για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση τω διατάξεων του αρθ. 14 του ΚΦΔ.

-Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 67.771,21€ πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 33.885,61€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 12.563,10€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **114.219,92€**.

-Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ(ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους

58.580,62€ πλέον προστίμου αρθ.58^A ΚΦΔ ύψους 29.290,31€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **87.870,93€**.

Ιστορικό:

Δυνάμει της με αρ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Εισοδήματος (ν. 4172/2013), ΦΠΑ (Ν,2859/00) και ΚΦΔ για τις φορολογικές περιόδους από 01/01/2017 έως 31/12/2017 και από 01/01/2018 έως 31/12/2018. Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΔΕ.Ε.Σ.ΕΛ.έγγραφο του Ε' Τμήματος της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων και οι απόεκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2015 (ΕΛΠ), Ν.2859/00 (ΦΠΑ) και ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, Β' Υποδιεύθυνση Προληπτικών Ελέγχων, Τμήμα Α1 Ιωαννίνων αναφορικά με διενεργηθέντα μερικό επιτόπιο έλεγχο σε βάρος της ατομικής επιχείρησης με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας Στο πλαίσιο των ελέγχων της ΥΕΔΔΕ ως αναλυτικά αναφέρεται στην σελίδα 2 της οικείας έκθεσης ελέγχου διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης και αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για τα φορολογικά έτη 2017-2020 και εν συνεχεία σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της Α.1413/2019 εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ με τις οποίες καταλογίσθηκε φόρος εισοδήματος και ΦΠΑ για την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Κατά τη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πάτρας, κατ' εφαρμογή της Α.1293/23-7-2019 και δεδομένου ότι :α)δεν προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα το σύνολο των λογιστικών αρχείων και στοιχεία που του ζητήθηκαν (μη προσκόμιση των αρχείων txt από τους εν χρήσει ΦΤΜ), β)υφίστανται παραβάσεις μη έκδοσης/αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη (σελίδα 2 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) και γ) από την επισκόπηση της φορολογικής εικόνας του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν δηλωθείσες ζημιές, δυσαναλογία αγορών και πωλήσεων και το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης κατά το ελεγχόμενο έτος, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του αρθ.28 παρ. 1 και 2 του ν. 4172/2013 περί διενέργειας ελέγχου με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 περ. α' του άρθ. 27 ν. 4987/2022 και της Α.1008/2020. Κατόπιν των ανωτέρω επαναπροσδιορίστηκαν τα Ακαθάριστα έσοδα και οι φορολογητέες εκροές με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου (Αρχή των αναλογιών) ενώ ταυτόχρονα διαπιστώθηκαν και λογιστικές διαφορές λόγω μη αναγνώρισης της έκπτωσης δαπάνων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων αρθ. 22 και 23 του ΚΦΔ (ήτοι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, δαπάνες μισθοδοσίας που δεν καταβλήθηκαν με τραπεζικό μέσο). Κατόπιν των ανωτέρω διαφορών ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

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

1. Ως προς τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ: Για να είχε το δικαίωμα η φορολογική αρχή να εκδώσει νέα εντολή ελέγχου για το έτος 2018 για τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ, για αντικείμενα δηλαδή που είχαν ήδη αποτελέσει αντικείμενο ελέγχου το 2022, και για να προβεί σε επανέλεγχο και σε έκδοση συμπληρωματικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, όφειλε να επικαλεστεί νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 27 του Ν.5104/2024 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 Ν.2859/2000. Τέτοια στοιχεία δεν επικαλείται η φορολογική αρχή, αλλά ούτε και υπάρχουν. Επομένως, μη νόμιμα η φορολογική αρχή προέβη σε επανέλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ για το έτος 2018, καθ' υπέρβαση εξουσίας και χωρίς να έχει τέτοιο νόμιμο δικαίωμα. Εκ του λόγου αυτού οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν μη νόμιμες και ακυρωτέες.
2. Ως προς την πράξη επιβολής προστίμου αρθ.54 του ν. 4987/2022: Η διάταξη του αρθ. 54 ν. 4987/2022 έχει καταργηθεί από 19-4-2024 κατ' εφαρμογή του αρθ. 86 του ν. 5104/2024. Η εκ νέου αποστολή της με αρ. πρωτ.πρόσκλησης από τη φορολογική αρχή με το ίδιο ακριβώς αίτημα, ήτοι για την προσκόμιση των ίδιων ακριβώς ηλεκτρονικών αρχείων, για το ίδιο ακριβώς φορολογικό έτος, συνιστά υπέρβαση και κατάχρηση εξουσίας, αφού η σχετική παράβαση είχε ήδη συντελεστεί και διαπιστωθεί με την μη συμμόρφωση στην αρχική πρόσκληση, λόγω της μη διαφύλαξης (καταστροφής) των συγκεκριμένων αρχείων.
3. Επικουρικά ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών. Μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων των έμμεσων τεχνικών αναφορικά με την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη των μη εκπιπτόμενων δαπανών και των λογιστικών διαφορών του ελέγχου. Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι νόμιμα η φορολογική αρχή εφάρμοσε το αρθ. 28 ν. 4172/2013 και την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, ο προσδιορισμός του εισοδήματος έγινε με την επίκληση εσφαλμένων στοιχείων. Ειδικότερα, σύμφωνα με τον τιμοκατάλογο της επιχείρησής του όπως ίσχυε το έτος 2018, τον οποίο και προσκομίζει, προκύπτει ότι προσέφερε τα αναψυκτικάδωρεάν με συγκεκριμένα είδη φαγητού στο πλαίσιο προωθητικής προσφοράς. Ο έλεγχος προσδιόρισε εσφαλμένα επιπλέον εισόδημα για τη διάθεση των ως άνω δωρεάν αναψυκτικών.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί μη νόμιμης διενέργειας επανελέγχου για το φορολογικό έτος 2018

Επειδή σύμφωνα με το **αρθ. 23 του ΚΦΔ (Ν,4987/2022)** όπως ίσχυε κατά το χρόνο διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου:

«**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.**». Περαιτέρω στην **παρ. 5 του αρθ. 25 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «**5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.**»

Περαιτέρω στο **αρθ. 26 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «**1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή και δεν δημοσιοποιούνται.. 2. α) Με απόφαση του Διοικητή, η οποία εκδίδεται έως το τέλος κάθε έτους και δύναται να τροποποιηθεί οποτεδήποτε, καθορίζεται ο αριθμός των μερικών ή και πλήρων ελέγχων που θα διενεργούνται μέσα στο επόμενο έτος κατά προτεραιότητα, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με βάση άλλα κριτήρια,...**»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 36 του ΚΦΔ**: «**1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση 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 τελευταίας δήλωσης.**» Περαιτέρω στις διατάξεις του **αρθ. 34 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «**1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε**

μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25.»

Επειδή σύμφωνα με την Α.1413/2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού)» ορίζεται ότι:

«1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, προστίμου.

2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

3. Στην εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με τα ανωτέρω γίνεται αναφορά ότι αυτή εκδίδεται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

[..]6. Ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

8. Στην έκθεση ελέγχου, που συντάσσεται στο πλαίσιο διενέργειας των προαναφερόμενων μερικών ελέγχων γραφείου, διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει, σε επόμενο χρόνο, με άλλη εντολή, που εμπεριέχει τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο,

για να διενεργήσει άλλο μερικό ή πλήρη έλεγχο. Προς τούτο η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση, αξιολογώντας και την υφισταμένη παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), δύναται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του ν. 4174/2013 και 28 του ν. 4172/2013.

9. Τα οριζόμενα στην παρούσα εφαρμόζονται αναλόγως και στις υποθέσεις για τις οποίες έχει ήδη διαπιστωθεί διάπραξη παραβάσεων μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού) και δεν προτεραιοποιείται για έλεγχο.»

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις απόοικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πατρών καθώς και την απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), Ν.2859/00 (ΦΠΑ) & Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την απόέκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ, ΚΦΑΣ, ΕΛΠ και ΚΦΔ για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-30/06/2020 της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, οι οποίες επισυνάπτονται και αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των ως άνω σχετικών εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, στιςδιενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος, δυνάμει της με αρ. σχετικής εντολής ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ Πάτρας, στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. Στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου επιδόθηκε η με αρ.Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, και μετά από την έλεγχο/επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων, διαπιστώθηκε η μη προσκόμιση των ζητηθέντων στοιχείων, ήτοι των αρχείων txt από τις εν χρήσει ΦΤΜ. Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο του αρθ. 54^Ε (σχετ. υπ' αριθμ.....πράξη από την Δ.Ο.Υ. Πάτρας). Ακολούθως εκδόθηκε η με αρ.εντολή μερικού ελέγχου Εισοδήματος-ΦΠΑ-ΕΛΠ-ΚΦΔ για την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων (σχετ. υπ' αριθμ. Έκθεση κατάσχεσης) και διενεργήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος αυτών με τα πρωτογενή δεδομένα των πωλήσεων, όπως αυτά τηρούνται από εταιρείες παρόχους διαδικτυακών πλατφορμών παραγγελίας ετοίμου φαγητού. Από το αποτέλεσμα του ως άνω ελέγχου, διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, για την υπό κρίση φορολογική περίοδο από 6-1-2018 έως 30-12-2018 η μη έκδοση τουλάχιστον μίας ΑΛΣ ανά ημέρα συνολικής αξίας 67.994,33€ για παραγγελίες φαγητού και ποτών από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελιοληψίας. Για την εν λόγω παράβαση συντάχθηκε η απόέκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ, ΚΦΑΣ, ΕΛΠ και ΚΦΔ για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-30/06/2020 της ΥΕΔΔΕ Πάτρας η οποία διαβιβάστηκε προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ Πατρών προς έκδοση των σχετικών πράξεων επιβολής προστίμων, (σχετ. η υπ' αριθμ.ΠΕΠ ΑΡΘ. 58^α του ΚΦΔ). Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πάτρας δυνάμει της με αρ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο για το Εισόδημα και ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή της Α. 1413/2019 Απόφασης, προέβη επίσης στην έκδοση σχετικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ λαμβάνοντας υπόψη τις

καταλογισθείσες παραβάσεις περί μη έκδοσης, ήτοι για το φορολογικό έτος 2018 εκδόθηκε η με αρ.πράξη εισοδήματος και η υπ' αριθμ.πράξη ΦΠΑ.

Επειδή ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή επικαλείται ότι μη νομίμως η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πατρών προέβη σε επανέλεγχο για το φορολογικό έτος 2018 και σε έκδοση συμπληρωματικών πράξεων Εισοδήματος και ΦΠΑ, καθόσον λόγω προγενέστερου ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ Πάτρας δυνάμει της με αρ.εντολής ελέγχου, έχουν ήδη εκδοθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πατρών, κατόπιν της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου, πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τα έτη 2017 έως και 2020, τις οποίες και αποδέχτηκε. Ειδικότερα επικαλείται ότι μη νομίμως η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πατρών εξέδωσε νέα εντολή ελέγχου για το έτος 2018 για τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ, και μη νομίμως προέβη σε έκδοση συμπληρωματικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, καθόσον όφειλε να επικαλεστεί νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 27 του Ν.5104/2024 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 Ν.2859/2000, τα οποία ωστόσο ούτε επικαλείται αλλά ούτε και υπάρχουν.

Επειδή ωστόσο ο έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. Πατρών δυνάμει της με αρ.σχετικής εντολής αφορά μερικό έλεγχο γραφείου για το Εισόδημα και ΦΠΑ ο οποίος διενεργήθηκε κατ' εφαρμογή της Α. 1413/2019 Απόφασης προκειμένου να εκδοθούν άμεσα οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης που αναφέρεται στην καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης στοιχείου για το φορολογικό έτος 2018 (σχετ.ΠΕΠ ΑΡΘ. 58^α του ΚΦΔ), και ως εκ τούτου δεν αφορά περίπτωση διενέργειας πλήρους φορολογικού ελέγχου για να έχουν εφαρμογή οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα διατάξεις περί νέων στοιχείων. Άλλωστε στην προαναφερθείσα Απόφαση της Διοίκησης σαφώς αναφέρεται ότι:

«8. Στην έκθεση ελέγχου, που συντάσσεται στο πλαίσιο διενέργειας των προαναφερόμενων μερικών ελέγχων γραφείου, διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει, σε επόμενο χρόνο, με άλλη εντολή, που εμπεριέχει τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, για να διενεργήσει άλλο μερικό ή πλήρη έλεγχο. Προς τούτο η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση, αξιολογώντας και την υφισταμένη παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), δύναται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του ν. 4174/2013 και 28 του ν. 4172/2013.».

Σημειώνεται ότι ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε με τις διατάξεις του ν.4987/2022 ενώ οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα διατάξεις του άρθρου 27 του νέου ΚΦΔ ν.5104/2024 έχουν εφαρμογή σύμφωνα με το άρθρο 84 του εν λόγω νόμου για εντολές που εκδίδονται μετά την έναρξη

ισχύος του εν λόγω νόμου (19/04/2024). Συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. νομίμως προέβη σε έλεγχο για το φορολογικό έτος 2018 δυνάμει της με αρ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου ο οποίος σε κάθε περίπτωση διενεργήθηκε εντός των χρονικών ορίων παραγραφής κατά τις διατάξεις του αρθ. 36 του ΚΦΔ και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος καθότι αβάσιμος.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.5 και 10 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5 - Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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. [.....]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [.....].»

Επειδή σύμφωνα με το αρθ.21 του ΚΦΕ (ν.4172/2013) ορίζεται: «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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 22 του ΚΦΕ ορίζεται ότι: «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.»**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 23 του ΚΦΕ ορίζεται: «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,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

...ιδ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και ...

....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 τις διατάξεις του αρθ.28 ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«1.Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β)όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ)όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2.Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή με τις διατάξεις του αρθ. 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς 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.»

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται 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 και με την Ε.2015/2020 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή 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.....

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

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.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

[..]6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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, με τις διατάξεις του άρθρου 2, 6 και 7 της Α.1008/2020 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«Άρθρο 2

«Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α` και δ` της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

«Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος

πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.»

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την Ε.2016/2020 ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β` 88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α` και δ` της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) **Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση.** Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή

της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

...

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«2.Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του νέου ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από το Υποσύστημα Μητρώου του TAXISNET και τις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, ο προσφεύγων για τα ελεγχόμενα έτη, έχει ως κύρια δραστηριότητα για την ατομική του επιχείρηση εντάσσεται στο ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΠΑ και στην κατηγορία των ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ.

Επειδή σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Πατρών, στο πλαίσιο του διενεργούμενου ελέγχου δυνάμει της με αρ.σχετικής

εντολής ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2017-2018, διαπιστώθηκαν ως προς την φορολογική εικόνα του προσφεύγοντος για το κρινόμενο έτος 2018 τα κάτωθι:

1. Από το σύστημα Taxis/Elenxis προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2018 υφίσταται παράβαση μη έκδοσης, ήτοι η με αρ.Α.Ε.Π. του αρθ. 58^Α του ν. 4174/2013 η οποία αφορά στη μη έκδοση τουλάχιστον μίας ΑΛΣ ανά ημέρα για το χρονικό διάστημα από 6/1/2018 έως 30/12/2018 συνολικής αξίας 67.994,33€, καθαρής αξίας 54.873,84€ και αναλογούντος ΦΠΑ 13.120,49€ για παραγγελίες φαγητού και ποτών που ελήφθησαν από τις από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελιοληψίας (.....).
2. Δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt, s.txt. των εν χρήσει ΦΤΜ με αρ. μητρώου&καθώς και τις ημερήσιες αναφορές Ζ του υποκαταστήματος επί της οδού για το διάστημα από 01/06/2018 έως 30/06/2018.
3. Το ποσό του δηλούμενου (ατομικού και οικογενειακού) εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης κατά το ελεγχόμενο έτος 2018 (σελίδα 21 οικείας έκθεσης ελέγχου).

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος, έκρινε ότι στην υπό κρίση περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του αρθ. 28 παρ.1 και 2 του ν. 4172/2013 και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου και ειδικότερα βάσει της μεθόδου της αρχής των αναλογιών σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 περ. α' του άρθ. 27 ν. 4987/2022, της Ε.2016/2020 και Α.1008/2020 Απόφασης (σχετ. η υπ' αριθμ.....απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.).

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται κατά βάση την μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων των έμμεσων τεχνικών αναφορικά με την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη των μη εκπιπόμενων δαπανών και των λογιστικών διαφορών του ελέγχου καθώς και ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος έγινε με την επίκληση εσφαλμένων στοιχείων. Ειδικότερα, σύμφωνα με τον τιμοκατάλογο της επιχείρησής του όπως ίσχυε το έτος 2018, τον οποίο και προσκομίζει, προκύπτει ότι προσέφερε τα αναψυκτικάδωρεάν με συγκεκριμένα είδη φαγητού στο πλαίσιο προωθητικής προσφοράς και ο έλεγχος προσδιόρισε εσφαλμένα επιπλέον εισόδημα για τη διάθεση των ως άνω δωρεάν αναψυκτικών.

Επειδή ο έλεγχος στην υπό κρίση περίπτωση, προσδιόρισε λογιστικές διαφορές λόγω μη αναγνώρισης της έκπτωσης δαπανών καθότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις έκπτωσής τους που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ και ορθώς σύμφωνα με τα ανωτέρω προκειμένου να προσδιοριστούν τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν αφαίρεσε από

τα ακαθάριστα έσοδα το σύνολο των δηλωθέντων δαπανών αλλά προσέθεσε λογιστικές διαφορές ως μη εκπιπόμενες δαπάνες καθώς κατά την εφαρμογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού (αρχή των αναλογιών) σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 περ. α' του άρθ. 27 ν. 4987/2022, της Ε.2016/2020 και της ΠΟΛ.1008/2020 Απόφασης προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για το ελεγχόμενο έτος. Ακολούθως για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, ελήφθη υπόψη το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του ν. 4172/2013 και στο αρθ.6 της Α.1008/2020 Απόφασης. Ειδικότερα κατά τη διάρκεια του ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος με τις γενικές διατάξεις κατ' εφαρμογή της Α.1293/23-7-2019 από τον οποίο διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018, δαπάνες συνολικού ύψους 59.769,49€ (σελ.16-19 έκθεσης ελέγχου Εισοδήματος), οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του αρθ. 22 και 23 του ΚΦΕ, αυτές νομίμως προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου έτους. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός περί μη ορθής εφαρμογής της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων αναφορικά με την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη των μη εκπιπόμενων δαπανών και των λογιστικών διαφορών του ελέγχου τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος. Αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί δωρεάν διάθεσης ή προσφορών επί των πωλούμενων τροφίμων, γεγονός το οποίο δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο κατά τον προσδιορισμό των εσόδων, εφόσον δεν τεκμηριώνεται με την προσκόμιση δικαιολογητικών στοιχείων βάσει των σχετικών διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), αυτός τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Περαιτέρω και σε συνέχεια του ανωτέρω ισχυρισμού που αφορά στα ποτά και αναψυκτικά επισημαίνεται ότι ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων έλαβε υπόψη του ως παραδοχή για τα εν λόγω αγαθά φύρα 10%.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί μη νόμιμης επιβολής προστίμου του αρθ.54 του ν. 4987/2022.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«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. [.....]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [.....]

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ (άρθρου 13 νέου ΚΦΔ), 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 πρέπει να 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) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, έως ότου παραγραφεί το

δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 14 του ΚΦΔ ορίζεται:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) 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, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 14 του νέου ΚΦΔ (Ν.5104/2024) ορίζεται:

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 τις διατάξεις της παρ.1 και 2 του αρθ. 54 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), όπως αυτές ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α)... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,[..]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

α)...γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος,[..]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 53 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024)- Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως:

α) [..]

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.»

Επειδή σύμφωνα με την από σχετική έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΦΔ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Πατρών, στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου δυνάμει της με αρ.σχετικής εντολής, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε η με αρ.πρόσκληση του αρθ. 14 του ΚΦΔ με την οποία ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα η προσκόμιση για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 των τηρούμενων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών καθώς και των txt

αρχείων από τις εν χρήσει ΦΤΜ. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση προσκόμισε στις φορολογικά στοιχεία αγορών χωρίς να προσκομίσει τα ζητηθέντα txt αρχεία από τις εν χρήσει ΦΤΜ. Λόγω μη προσκόμισης των txt αρχείων από τις εν χρήσει ΦΤΜ, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή επικαλείται ότι μη νομίμως επιβλήθηκε πρόστιμο καθόσον αφενός έχει καταργηθεί η εν λόγω διάταξη αφετέρου επικαλείται ότι σε προηγούμενο φορολογικό έλεγχο που διενήργησε άλλη ελεγκτική αρχή του επιβλήθηκε σχετικό πρόστιμο λόγω μη προσκόμισης και μη διαφύλαξης των αρχείων αυτών.

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης (Απόφαση Διοικητικού Πρωτοδικείου Πατρών) είχε ζητηθεί σε προγενέστερο έλεγχο η προσκόμιση των αρχείων .txt που παράγουν οι ΦΗΜ για το υπό κρίση φορολογικό έτος και ο ίδιος είχε δηλώσει με την από υπεύθυνη δήλωση (αριθμ. πρωτ.....) αδυναμία προσκόμισης αυτών πριν τον Ιούλιο του 2019. Ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι τα εν λόγω αρχεία χάθηκαν καθώς ο υπολογιστής στον οποίο ήταν αποθηκευμένα πετάχθηκε λόγω παλαιότητας στις 31.07.2018 και ομοίως ο υπολογιστής που λειτουργούσε στο υποκατάστημα καταστράφηκε χωρίς να είναι εφικτή η ανάκτηση των αρχείων. Η αρμόδια φορολογική αρχή καθότι δεν διαπιστώθηκε περίπτωση ανωτέρας βίας εξέδωσε την με αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε ΚΦΔ, την οποία ο προσφεύγων αμφισβήτησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας. Στην συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμ..... απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας κατά της οποίας ο προσφεύγων άσκησε δικαστική προσφυγή η οποία έγινε δεκτή με την προαναφερθείσα δικαστική απόφαση, για τον λόγο ότι από τον έλεγχο δεν τεκμηριώθηκε πως η παράβαση αυτή επηρεάζει τις φορολογικές του υποχρεώσεις και την υποβολή δηλώσεων ή ότι κατέστησε αδύνατο τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και τον έλεγχο των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων από τα λοιπά στοιχεία που προσκόμισε αυτός και βρισκόταν στην διάθεση του ελέγχου. Κατά της εν λόγω απόφασης έχει ασκηθεί έφεση από την πλευρά του Δημοσίου επί της οποίας δεν έχει εκδοθεί σχετική δικαστική απόφαση.

Από τα προαναφερθέντα σε κάθε περίπτωση συνάγεται ότι ο προσφεύγων έχει ήδη δηλώσει στην φορολογική διοίκηση σε προγενέστερο του υπό κρίση ελέγχου χρόνο την καταστροφή και απώλεια αυτών (αρχείων .txt του υπό κρίση φορολογικού έτους) και τη μη δυνατότητα πλέον ανάκτησής τους λόγω καταστροφής τους, γεγονός το οποίο έχει ήδη επισύρει εις βάρος του σχετικές κυρώσεις, Δεδομένου ότι έχει ήδη γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση από τον προσφεύγοντα ότι δεν δύναται να ανακτήσει τα εν λόγω αρχεία, συνεπώς για λόγους χρηστής διοίκησης, δεν είναι λογικό να τα ζητά εκ νέου και να καταλογίζει παράβαση μη ανταπόκρισης λόγω μη προσκόμισής αυτών. Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος βασίμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησηςεκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΕ, ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία υποβολήςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ως εξής :

-την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής προστίμου ΚΦΔ (ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2024,

-την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της υπ' αριθμ.....Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018/Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018

Φορολογία εισοδήματος

-Ως η υπ' αριθμ.Οριστική Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Σύνολο φόρου για καταβολή: 114.219,92€

ΦΠΑ

-Ως η υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο φόρου για καταβολή: 87.870,93€

Φορολογικό έτος 2024

-ακύρωση της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής προστίμου ΚΦΔ.

Συνολικό πρόστιμο: 0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹
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.