



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 04/12/2024

Αριθμ. Αποφ.: 2542



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@.aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **05-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο ξύλινων επίπλων για καταστήματα» με έδρα τα, Τ.Κ. 54500, κατά α)της υπ' αριθμ. .../14-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 και β)της υπ'αριθμ. .../14-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, γ)της υπ'αριθμ. .../14-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2020, δ)της υπ'αριθμ. ..14-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2021 και ε)της υπ'αριθμ. .../14-05-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την υπ' αριθμ. .../10-10-2024 κλήση προς ακρόαση της Δ.Ε.Δ.
7. Το υπ' αριθμ. .../18-10-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα.
8. Την υπ' αριθμ. .../21-10-2024 αναπομπής της Υπηρεσίας μας στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης
9. Την από 22-11-2024 συμπληρωματική έκθεση ελεγκτικών επαληθεύσεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.,
10. Την υπ'αριθμ. ..18-10-2024 απόφαση παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς.
10. Την από 10-06-2024 έκθεση απόψεων του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **05-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../14-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 27.894,40€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 13.947,20€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **41.841,60€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../14-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 37.061,43€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 18.530,72€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους

55.592,15€.

- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../14-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ύψους 8.990,49€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 4.495,25€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **13.485,74€.**
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../14-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ύψους 24.347,15€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 12.173,58€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **36.520,73€.**
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../14-05-2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **250,00€**, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα παροχής πληροφοριών.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. στα φορολογικά έτη 2020 & 2021 από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022 και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../20-04-2024 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ./.../24-03-2023 αρχικής εντολής ελέγχου. Κατόπιν κοινοποίησης της εντολής ελέγχου, απεστάλη στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./17-10-2023 έγγραφο προσκόμισης φορολογικών αρχείων των ελεγχόμενων ετών, στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Ο έλεγχος διενήργησε όσες από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 μπορούσε, δεδομένου ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη ο προσφεύγων δεν προσκόμισε φορολογικά αρχεία και στη φορολογία εισοδήματος απέρριψε το σύνολο των αγορών και δαπανών, κατ' εφαρμογή του άρθρου 22 περ.γ' του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Στη φορολογία Φ.Π.Α. απέρριψε το σύνολο του φόρου εισροών κατ' εφαρμογή του άρθρου 32 παρ.2 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.). Λόγω μη προσκόμισης των φορολογικών αρχείων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 περ.γ' του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς και η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, δηλαδή, το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης και κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή επέλεξε να προσδιορίσει το εισόδημα του προσφεύγοντα με την έμμεση τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας.

Στα πλαίσια αυτού του ελέγχου απεστάλη στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ./17-01-2023 επιστολή με συνημμένα τα έντυπα «Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων» και «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης» στα οποία ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Ο έλεγχος συνέταξε τον Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας βάσει των στοιχείων που διέθετε, από τον οποίο και προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ

της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού - 61.625,25€ στο φορολογικό έτος 2020 και -112.548,47€ στο φορολογικό έτος 2021. Συγκρίνοντας τα αποτελέσματα του φορολογητέου εισοδήματος, όπως προσδιορίστηκαν με τις γενικές διατάξεις κατόπιν απόρριψης των αγορών και δαπανών και τα αποτελέσματα όπως προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική, ο έλεγχος ως τελικό φορολογητέο εισόδημα στο έτος 2020 έλαβε αυτό που προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις και στο έτος 2021 αυτό που προσδιορίστηκε με την έμμεση τεχνική ελέγχου.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ. .../2024 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων ετών, το οποίο επιδόθηκε στην έδρα του προσφεύγοντα στις 03-04-2024 και παρελήφθη από τη σύζυγό του. Ο προσφεύγων υπέβαλε στις 26-04-2024 το υπ' αριθμ. .../2024 υπόμνημα, με το οποίο ζητά να ξεκινήσει εκ νέου η διαδικασία ελέγχου και να προσκομίσει τα φορολογικά του βιβλία, καθώς ουδέποτε έλαβε πρόσκληση προσκόμισης. Ο ως άνω ισχυρισμός απορρίφθηκε από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με την από **05-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι πρέπει να ξεκινήσει εκ νέου ο έλεγχος, καθώς είναι πρόθυμος να προσκομίσει το σύνολο των φορολογικών αρχείων. Η μόρφωσή του δεν ήταν επαρκής, ώστε να αντιληφθεί τη σοβαρότητα των εγγράφων που παρέδωσε η Υπηρεσία στη σύζυγό του. Ενημερώθηκε τηλεφωνικά ότι το υπόμνημά του ήταν εκπρόθεσμο. Δεν έλαβε καμία συστημένη επιστολή και δεν είδε καμία e- κοινοποίηση, καθώς δεν έχει περασμένο το προσωπικό του e-mail. Δεν έλαβε καμία ενημέρωση για τον έλεγχο. Σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4174/2013 και το ν. 3979/2011, κεφ. Δ', άρθρο & παρ.2 και το νόμο περί προστασίας προσωπικών δεδομένων «*εάν δεν ανοιχτεί το ηλεκτρονικό αρχείο, δεν γίνεται αποδοχή του κειμένου*». Ζητά την κατανόηση και την εκ νέου διαδικασία πρόσκλησης και προσκόμισης των φορολογικών αρχείων.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς.

Επειδή, στο **άρθρο 23 του ν.4987/2022** μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών*

δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:
α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «*Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.*

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών [ΠΟΛ.1037/1.3.2005](#) καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 24 του ν.4987/2022: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα...».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 72 του ν.5104/2024 – «... Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος καλείται υποχρεωτικά σε ακρόαση. Με απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, που εκδίδεται πριν από την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο, η εν λόγω προθεσμία δύναται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα (30) ημέρες, σε περίπτωση που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής...».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής, στις 18-10-2024 ανάρτησε νέα συμπληρωματικά στοιχεία, ήτοι φορολογικά παραστατικά, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ'αριθμ. .../21-10-2024 πράξη αναπομπής προς το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προκειμένου να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, σύμφωνα με την από 22-11-2024 έκθεση συμπληρωματικών επαληθεύσεων του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, στη φορολογία εισοδήματος τα αποτελέσματα του ελέγχου παραμένουν τα ίδια, καθώς: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013 το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές, μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 Ν.4172/2013 κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, προϋπόθεση έκπτωσης όλων των δαπανών είναι να μην συμπεριλαμβάνονται σε αυτές που ρητά αναφέρονται στο άρθρο 23 του Ν.4172/2013 και: α) να πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης β) να αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής να μην κριθεί κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας και γ) να εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Δεδομένου ότι προϋπόθεση έκπτωσης όλων των δαπανών αποτελεί η εγγραφή των παραστατικών που κάλυψαν τις συναλλαγές στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, καθίσταται προφανές ότι **είναι**

αδύνατη η διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων στη Φορολογία Εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ.1293/2019, ελλείψει χορήγησης των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων».

Επειδή περαιτέρω, στην ίδια ως άνω έκθεση συμπληρωματικών επαληθεύσεων του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, στη φορολογία Φ.Π.Α. ο έλεγχος έκρινε ότι η κατοχή τιμολογίου αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις έκπτωσης. Στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια φορολογική αρχή έκρινε ότι: *«εκλείπουν τα αναγκαία στοιχεία (λογιστικά αρχεία – απλογραφικά βιβλία) προκειμένου να συνταχθεί αυτοτελής έκθεση Φ.Π.Α. για τη διαπίστωση της πλήρωσης της ουσιαστικής προϋπόθεσης έκπτωσης του φόρου εισροών. Επιπλέον δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί αν τα παραστατικά που προσκόμισε ο ελεγχόμενος στη Δ.Ε.Δ. έχουν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., ελλείψει χορήγησης των λογιστικών αρχείων όπως προηγουμένως αναφέρθηκε».*

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ανάρτησε στο ηλεκτρονικό σύστημα elenxis στις 18/10/2024 δέκα έξι (16) αρχεία με εξακόσια πενήντα τέσσερα (654) παραστατικά εισροών που αφορούν κυρίως τιμολόγια αγορών και δαπανών, παραστατικά ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραστατικά εξόφλησης.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ν.4987/2022 εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου και τα ενδεδειγμένα ελεγκτικά βήματα και οι επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργηθούν στο φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν κατέστη δυνατόν να διενεργηθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, λόγω μη προσκόμισης του συνόλου των φορολογικών αρχείων του προσφεύγοντα, ενώ οι μοναδικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν αφορούν τα στοιχεία Μητρώου, τις κατηγορίες δηλωθέντων εισοδημάτων και την ορθότητα των συντελεστών Φ.Π.Α. Ως εκ τούτου, ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος κατ' εφαρμογή των γενικών διατάξεων είναι ανέφικτος και η κρίση της φορολογικής αρχής ότι κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019 προσδιορίζει λογιστικά τα κέρδη της επιχείρησης λαμβάνοντας υπόψη τα δηλωθέντα έσοδα και απορρίπτοντας το σύνολο των δηλωθέντων αγορών και δαπανών είναι εσφαλμένη. Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα με την έμμεση τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας από την οποία προέκυψε φορολογητέο εισόδημα ύψους 61.625,25€ στο έτος 2020 και 112.548,47€ στο έτος 2021.

Κατά συνέπεια, η υπ'αριθμ./14-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 τροποποιείται ανάλογα, αφού δεν υφίσταται αποτέλεσμα βάσει γενικών διατάξεων για να συγκριθούν και να επιλεγεί το μεγαλύτερο εξ'αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000: «*Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ... δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,»*

Επειδή περαιτέρω, από τα αναρτηθέντα, στα πλαίσια της διενέργειας επανεξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, φορολογικά στοιχεία διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογητέων εισροών και του φόρου εισροών φορολογικού έτους 2020 αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα και ως εκ τούτου αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το φόρο εκροών, με εξαίρεση το υπ' αριθμ. .../6-3-2020 Τ.Δ.Α. καθαρής αξίας 233,06€ πλέον Φ.Π.Α. 55,94€, που αφορά σε προσωπικές δαπάνες. Επίσης, προσκομίστηκαν τα φορολογικά παραστατικά που αφορούν τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του ίδιου έτους αξίας 1.899,23€, οι οποίες και αναγνωρίζονται προς έκπτωση. Κατά συνέπεια, η συνολική αξία των φορολογητέων εισροών έτους 2020 ανέρχεται σε 97.680,06€ πλέον Φ.Π.Α. εισροών 23.443,26€. Αντίστοιχα, στο φορολογικό έτος 2021 προσκομίστηκαν και αναγνωρίζονται 317 παραστατικά εισροών, συνολικής καθαρής αξίας 103.204,96€ πλέον Φ.Π.Α. ύψους 24.769,19€. Περαιτέρω, προσκομίστηκαν τα φορολογικά παραστατικά ενδοκοινοτικών αποκτήσεων του ίδιου έτους ύψους 2.312,48€, τα οποία και αναγνωρίζονται προς έκπτωση. Κατά συνέπεια, η συνολική αξία των φορολογητέων εισροών έτους 2021 ανέρχεται σε 105.517,44€ πλέον Φ.Π.Α. εισροών 25.324,19€.

Κατά συνέπεια, οι υπ' αριθμ. ... & .../2024 προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικών ετών 2020 & 2021 τροποποιούνται ανάλογα.

Επειδή, κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται σχετικά με την υπ' αριθμ..../2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023. Ωστόσο, η εν λόγω πράξη αφορά το φορολογικό έτος 2023 και ορθά επιβλήθηκε το πρόστιμο της μη ανταπόκρισης σε πρόσκληση της φορολογικής αρχής ύψους 250,00€, εκ παραδρομής όμως, εκδόθηκε κατ' εφαρμογή του άρθρου 53 του ν.5104/2024, αντί του άρθρου 54 του ν.4987/2022, δεδομένου ότι η μη ανταπόκριση συντελέστηκε κατά την ημερομηνία ισχύος του προγενέστερου Κ.Φ.Δ. (ν.4987/2022). Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από **05-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ** ... και

Α) την επικύρωση της υπ' αριθμ. .../14-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και της υπ' αριθμ. .../14-05-2024 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023, και

Β) την τροποποίηση των υπ' αριθμ. ... & .../14-05-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2020 & 2021 και της .../14-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

1) Επί της υπ' αριθμ. .../14-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	8.585,44	83.561,59	61.625,28	53.039,84
	Της συζύγου	5.300,00	5.300,00	5.300,00	0,00
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		27.894,40	20.336,33	20.336,33
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022			13.947,20	10.168,17	10.168,17
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης				2.947,90 ¹	2.947,90
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων,	Για καταβολή	650,00	41.841,60	34.102,40	33.452,40

¹ Με το άρθρο 298 του ν.4738/2020 προβλέφθηκε η απαλλαγή από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης, όλων των εισοδημάτων εκτός αυτών που προέρχονται από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Ειδικά για το έτος 2020, η απαλλαγή από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34. Ο προσφεύγων κατά τα έτη 2018 & 2019 φορολογήθηκε σύμφωνα με την προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών (άρ.30-34 του ν.4172/2013).

Τελών και εισφορών	Για επιστροφή				
---------------------------	----------------------	--	--	--	--

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

2)Επί της υπ' αριθμ. .../14-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	37.061,43 €	37.061,43 €
Πρόστιμο αρ.58 του ν.4987/2022	18.530,72 €	18.530,72 €
Συνολικό ποσό	55.592,15 €	55.592,15 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

3)Επί της υπ' αριθμ. .../14-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2020.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	84.925,23	84.925,23	84.925,23	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	97.913,12	0,00	97.680,06	233,06
Φόρος εκροών	20.340,05	20.340,05	20.340,05	0,00
Φόρος εισροών	23.499,20	11.349,56	23.443,26	55,94
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	11.349,56		11.349,56	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	34.848,76		34.792,82	
Πιστωτικό υπόλοιπο	14.508,71		14.452,77	
Χρεωστικό υπόλοιπο		8.990,49	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α		4.495,25	0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		13.485,74	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	14.508,71		14.452,77	55,94

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.τ.λ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024

4)Επί της υπ' αριθμ. .../14-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2021.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	101.548,53	101.548,53	101.548,53	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	132.790,65	0,00	105.517,44	0,00
Φόρος εκροών	24.347,14	24.347,14	24.347,14	0,00
Φόρος εισροών	31.869,76	-22.031,34	25.324,19	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	14.508,71		14.452,77	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	46.378,47		39.776,96	
Πιστωτικό υπόλοιπο	22.031,33		15.429,82	
Χρεωστικό υπόλοιπο		24.347,15	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α		12.173,58	0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		36.520,73	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	22.031,33	22.031,33	15.429,82	0,00

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.τ.λ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024

5)Επί της υπ' αριθμ. .../14-05-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρ.54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	250,00 €	250,00 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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