



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27/01/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 141

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),
- β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με έδρα στην, κατά των:

A) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

B) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

Γ) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών και

Δ) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την απόέκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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:

Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis, ο προσφεύγων, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, προέβη σε επανέναρξη εργασιών στιςμε κύρια δραστηριότητα:

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά των κάτωθι πράξεων, σύμφωνα με τις οποίες:

Α) Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 18.280,17 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 9.140,09 €, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.539,36 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **29.959,62 €**.

Β) Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ποσού 3.844,60 €, ήτοι υπόλοιπο φόρου για έκπτωση **12.292,05 €**.

Γ) Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 26.269,80 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 13.134,90 €, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.004,96 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **43.409,66 €**.

Δ) Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ποσού 11.175,29 €, ήτοι υπόλοιπο φόρου για έκπτωση **7.267,90 €**.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις **06-09-2024** στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, οπότε και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του και αναγνώσθηκαν **την ίδια ημέρα**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει των με αριθμόκαιεντολών μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στην επιχείρηση του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2017 – 2019.

Ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα τις με αριθ. πρωτ. Προσκλήσεις του άρθρου 14 του ΚΦΔ με συνημμένες τις σχετικές εντολές ελέγχου, με ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, με αριθμό καταχώρησης

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε μερικώς στις ανωτέρω προσκλήσεις και έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, στοιχεία και δικαιολογητικά της υπό έλεγχο περιόδου, τα οποία έλαβαν αριθ. πρωτ. Συγκεκριμένα, δεν προσκόμισε: α) τα αρχεία των POS, β) τις ημερήσιες αναφορές Ζ και την ανάγνωση μνήμης της με Αρ. Μητρώουγια τη χρήση 2019, γ) τις ημερήσιες αναφορές Ζ των ετών 2018 – 2019 και τις ημερήσιες συνόψεις ΠΑΗΨΣ, δ) τα βιβλία συντήρησης και ε) τα βιβλία οδηγιών και CD με τα αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt, s.txt για την εν χρήσει στο ελεγχόμενο διάστημα ΦΤΜ με Αρ. Μητρώου

Ωστόσο, μετά την κοινοποίηση του με αριθμόΣΔΕ, ο προσφεύγων προσκόμισε μία (1) ηλεκτρονική συσκευή (usb stick) με την ανάγνωση μνήμης της με Αρ. Μητρώουγια τη χρήση 2019, που αναφερόταν στο διαβιβαστικό προσκόμισης στοιχείων με αριθ. πρωτ.

Ακολουθώντας, ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στιςτο με αριθμόΣημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού του φόρου, με ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, με αριθμό καταχώρησης

Επί του ως άνω ΣΔΕ ο προσφεύγων δεν διατύπωσε εγγράφως απόψεις και ακολούθως ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Στην απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.38-41):

«...»

7.2 Προσδιορισμός φορολογητέων αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος

...

ΧΡΗΣΗ 2018

Ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όπως προσδιορίστηκαν με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1,2 του ν.4172/2013, ποσού 81.602,87 € και προσδιορίζει καθαρά κέρδη χρήσης ποσού 55.508,63 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ως ισχύει, ως αναλύεται ακολούθως:

Προσδιορισμός φορολογητέων αποτελεσμάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικού έτους 2018			
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	65.583,68	81.602,87	16.019,19
Μείον σύνολο εξόδων	74.097,42	74.097,42	
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου		48.672,70	48.672,70
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα	- 8.513,74	56.178,15	64.691,89

ΧΡΗΣΗ 2019

Ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όπως προσδιορίστηκαν με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1,2 του ν.4172/2013, ποσού 90.017,91 € και προσδιορίζει καθαρά κέρδη χρήσης ποσού 73.932,88 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ως ισχύει, ως αναλύεται ακολούθως:

Προσδιορισμός φορολογητέων αποτελεσμάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικού έτους 2019			
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	59.596,56	90.017,91	30.421,35
Μείον σύνολο εξόδων	65.038,51	65.038,51	
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου		48.953,48	48.953,48
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα	- 5.441,95	73.932,88	79.374,83

...

10. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα ανωτέρω,

A) κρίνει ότι για τη χρήση 2017 έχει επέλθει παραγραφή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) και του άρθρου 66 παρ.27 του ν.4646/2019 και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την αρ. πρωτ. Ε.2057/2023 της ΑΑΔΕ, και

B) προσδιορίζει με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 παρ.1 περ.γ και παρ.2 του ν.4172/2013, ως ίσχυε, και 32 του ν.5104/2024 ως ισχύει και συγκεκριμένα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών:

i) **στη χρήση 2018,** ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 81.602,87 € και εκδίδει οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος / προστίμου για το φορολογικό έτος 2018 με φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 56.178,15 € και συνολικό ποσό για καταβολή 29.959,62 €,

ii) **στη χρήση 2019,** ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 90.017,91 € και εκδίδει οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος / προστίμου για το φορολογικό έτος 2019 με φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 73.932,88 € και συνολικό ποσό για καταβολή 43.409,66 €.

...».

Στην απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.12-13):

«...

9. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα ανωτέρω,

A) κρίνει ότι για τη χρήση 2017 έχει επέλθει παραγραφή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) και του άρθρου 66 παρ.27 του ν.4646/2019 και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την αρ. πρωτ. Ε.2057/2023 της ΑΑΔΕ, και

B) προσδιορίζει:

i) **για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018** τις φορολογητέες εκροές υπαγόμενες σε συντελεστή ΦΠΑ 24% ποσού 81.602,87 € και φόρο εκροών 24% ποσού 19.584,68 €, εισροές με δικαίωμα έκπτωσης ποσού 65.159,90 € με φόρο εισροών 15.638,28 € και εκδίδει οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018 από τον οποίο προκύπτει υπόλοιπο φόρου για έκπτωση, ποσού 12.292,05 €,

ii) **για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019** τις φορολογητέες εκροές υπαγόμενες σε συντελεστή ΦΠΑ 24% ποσού 90.017,91 € και φόρο εκροών 24% ποσού 21.604,30 €, εισροές με δικαίωμα έκπτωσης ποσού 69.084,42 € με φόρο εισροών 16.580,15 € και εκδίδει οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικής περιόδου

01/01/2019 – 31/12/2019 από τον οποίο προκύπτει υπόλοιπο φόρου για έκπτωση, ποσού 7.267,90 €.

...».

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου – Επίκληση των θεμελιωδών αρχών της Δημόσιας Διοίκησης: α) της χρηστής διοίκησης, β) της αναλογικότητας, γ) της αμεροληψίας και δ) του ελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου ως προς τη μη αναγνώριση των δαπανών του προσφεύγοντος που ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές, λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής – Επίκληση νομικής, άλλως πραγματικής, πλάνης και μη έγκαιρης ενημέρωσης του προσφεύγοντος αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των αγορών του με τραπεζικό μέσο πληρωμής

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 23 του ν.4987/2022 (προγενέστερος ΚΦΔ) (νυν άρθρου 27 του ν.5104/2024) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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:

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ίδιου ως άνω Κώδικα (νυν άρθρου 33 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58 του ίδιου ως άνω Κώδικα (νυν παρ.1 άρθρου 54 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ - ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 συνήθειες 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, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

« Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

...

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,

...».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΕΡΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ, όπως αυτές ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη 2018 και 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 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 προσάυξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4987/2022 (νυν παρ.1 άρθρου 32 του ν.5104/2024) 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 τον 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 Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...

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.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).

...

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 την Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Α' 170)» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...»

A. 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.

...

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.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4987/2022 (νυν άρθρου 77 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ίδιου ως άνω νόμου (νυν άρθρου 76 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

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

Επειδή, στην απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.30-31):

«...»

6.7 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους

...

Για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων του έτους 2018 ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα ποσά που προκύπτουν από την οικεία δήλωση φορολογίας (Ε1), ήτοι για τον ελεγχόμενο το ποσό των 840,00 € (κωδ. 617).

Για τον προσδιορισμό των δαπανών διαβίωσης του έτους 2018 ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα ποσά που προκύπτουν: α) από την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1), ήτοι για τον ελεγχόμενο τα ποσά 2.400,00 € (κωδ. 811) και 1.050,00 € (κωδ. 049) και για τη σύζυγο ποσό 1.100,00 € (κωδ. 050) και β) από το υποσύστημα της υπηρεσίας μας TAXIS/ΕΣΟΔΑ, για πληρωμή βεβαιωμένων οφειλών από τον ελεγχόμενο, συνολικό ποσό 918,22 € με Τ.Ο.Κ. Νο

Για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων του έτους 2019 ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1) από την οποία δεν προκύπτουν εισοδήματα για τον ελεγχόμενο και τη σύζυγό του.

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος δεν λαμβάνει υπόψη ως εισόδημα του ελεγχόμενου το ποσό των 10.000,00 € (κωδ. 781) καθώς δεν προσκομίστηκαν σχετικά στοιχεία και δικαιολογητικά παρότι ζητήθηκαν με την αρ. πρωτ.Πρόσκληση αρθ.14 ν.5104/2024.

Για τον προσδιορισμό των δαπανών διαβίωσης του έτους 2019 ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα ποσά που προκύπτουν: α) από την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1), ήτοι για τον ελεγχόμενο τα ποσά 2.160,00 € (κωδ. 811) και 1.200,00 € (κωδ. 049) και για τη σύζυγο ποσό 1.100,00 € (κωδ. 050) και β) από το υποσύστημα της υπηρεσίας μας TAXIS/ΕΣΟΔΑ, για πληρωμή βεβαιωμένων οφειλών από τον ελεγχόμενο, συνολικό ποσό 1.520,21 € με Τ.Ο.Κ. Νο

...

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στις με αριθ. πρωτ. Προσκήσεις αρθ.14 ν.4987/2022 – ν.5104/2024 (ΚΦΔ) καθώς δεν προσκόμισε τα αρχεία των POS, τις ημερήσιες αναφορές Ζ και την ανάγνωση μνήμης της με Αρ. Μητρώουγια τη χρήση 2019 και τις ημερήσιες αναφορές Ζ των ετών 2018 – 2019 και τις ημερήσιες συνόψεις ΠΑΗΨΣ, τα βιβλία συντήρησης, τα βιβλία οδηγιών και CD με τα αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt, s.txt της με Αρ. Μητρώου ΦΤΜ, κρίνει ότι πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ.1 περ.γ του ν.4172/2013, ως ίσχυε. Σημειώνεται επίσης ότι ο ελεγχόμενος δεν καλύπτει με τα δηλωθέντα εισοδήματά του τις πραγματικές του δαπάνες διαβίωσης για κανένα από τα ελεγχόμενα έτη.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα εισοδήματα για τις υπό έλεγχο χρήσεις και με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 παρ.1 περ.γ και παρ.2 του ν.4172/2013, ως ίσχυε, και 32 του ν.5104/2024 ως ισχύει και συγκεκριμένα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, μετά τη με αριθμό πρωτ.απόφαση της Προϊσταμένης της υπηρεσίας μας που εκδόθηκε κατόπιν της απόεισήγησης του ελεγκτή που φέρει την εντολή ελέγχου.

...».

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προβάλλονται ισχυρισμοί ούτε προσκομίζονται από τον προσφεύγοντα στοιχεία που να αναιρούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, τις προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών και την μεθοδολογία που εφαρμόστηκε.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΕΡΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΠΟΥ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΕ ΩΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΜΕΣΟ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

Επειδή, στην ΠΟΛ.1216/2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

...

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση

τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

...».

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του αναφέρει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.8-9):

«...

Πράγματι, για λόγους που δεν οφείλονται σε δόλο μου, ούτε σε σκοπό για την απόκρυψη χρηματικών ποσών (εσόδων, εξόδων κ.λπ.), και λόγω της επί πολλών συνεργασίας μου με την ανώνυμη εταιρείακαι της σχέσης εμπιστοσύνης μεταξύ εμού και της εν λόγω προμηθευτή (τήρηση κίνησης ανοιχτού λογαριασμού), κατέβαλλα ανά τακτικά χρονικά διαστήματα στην άνω προμηθευτή την εξόφληση του λογαριασμού μας σε μετρητά.

...

Αποδέχομαι την εκ μέρους μου την τυπική παραβίαση που τέλεσα, ήτοι την μη εξόφληση των παραστατικών άνω των 500,00 ευρώ μέσω τραπεζικού συστήματος, όμως ενήργησα τούτο, όχι για λόγους που δεν είχα δυνατότητα να διαθέτω την εξόφληση μέσω τραπεζής, όχι με σκοπό τη φοροδιαφυγή, όχι με δόλο, αλλά σε απόλυτη συνεννόηση με αντισυμβαλλόμενη πλευρά, χωρίς ουδέποτε να μου είχε αναφερθεί ότι οι καταβολές προς εξόφληση των αγορών μου θα πρέπει να γίνονται με τον άνω τραπεζικό τρόπο και όχι με κανέναν άλλο τρόπο.

...».

Επειδή, στην απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.23-28, 30):

«...

6.6 Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος

...

ΧΡΗΣΗ 2018

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε για τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία όπως καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης οντότητας, καθαρής αξίας εκάστου άνω των 500,00 €, ότι δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ.β' του ν.4172/2013, ως ισχύει, καθώς δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά για την τμηματική ή ολική εξόφλησή τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Κατόπιν των ανωτέρω στη χρήση 2018 δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικές δαπάνες συνολικού ποσού 47.403,18 €.

...

ΧΡΗΣΗ 2019

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε για τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία όπως καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης οντότητας, καθαρής αξίας εκάστου άνω των 500,00 €, ότι δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ.β' του ν.4172/2013, ως ισχύει, καθώς δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά για την τμηματική ή ολική εξόφλησή τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Κατόπιν των ανωτέρω στη χρήση 2019 δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικές δαπάνες συνολικού ποσού 48.953,48 €.

...

ΧΡΗΣΗ 2018

Από τον έλεγχο δεν διαπιστώθηκαν δαπάνες μισθοδοσίας από την ελεγχόμενη οντότητα.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι καταχωρήθηκε στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης οντότητας δαπάνη ενοικίου με ημερομηνία 01/08/2018 χωρίς να προκύπτει από φορολογικά παραστατικά ή να αποδεικνύεται με κατάλληλα δικαιολογητικά, ποσού 600,00 € και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η

διαφορά ποσού 600,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ως ισχύει.

Επίσης, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι από τα δεδομένα των βιβλίων προκύπτουν δαπάνες συνολικού ποσού 13.019,67 € (5.051,67 + 7.968,00) ενώ από την κατάσταση Ε3 προκύπτουν λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας ποσού 13.689,19 €, ήτοι **διαφορά ποσού 669,52 € η οποία δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περ.γ του ν.4172/2013, ως ισχύει.

...

6.6.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν των ανωτέρω, για τη **χρήση 2018** οι λογιστικές διαφορές ελέγχου ανέρχονται στο συνολικό ποσό των **48.672,70 €** (47.403,18 + 600,00 + 669,52), και για τη **χρήση 2019** οι λογιστικές διαφορές ελέγχου ανέρχονται στο συνολικό ποσό των **48.953,48 €**.

...».

Επομένως, ο παραπάνω προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αβάσιμος και δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, ως προς το ΦΠΑ ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανένα ισχυρισμό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

Α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

Β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

Γ) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών και

Δ) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Α) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	8.820,00	56.178,15	56.178,15	47.358,15
	της συζύγου	4.500,00	4.500,00	4.500,00	-
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				18.280,17
	Χρεωστικό ποσό		18.280,17	18.280,17	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			9.140,09	9.140,09	9.140,09
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			2.539,36	2.539,36	2.539,36
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	650,00	30.609,62	30.609,62	29.959,62
	για επιστροφή				

Β) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		65.583,68	81.602,87	81.602,87	16.019,19
Αξία φορολογητέων εισροών		65.159,90	65.159,90	65.159,90	-
Φόρος εκροών		15.740,08	19.584,68	19.584,68	3.844,60
Υπόλοιπο φόρου εισροών		31.876,73	31.876,73	31.876,73	-
Πιστωτικό υπόλοιπο		16.136,65	12.292,05	12.292,05	3.844,60
Χρεωστικό υπόλοιπο					
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ					
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή					
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	16.136,65	12.292,05	12.292,05	3.844,60
	για επιστροφή				

Γ) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου		73.932,88	73.932,88	73.932,88
	της συζύγου	4.160,00	4.160,00	4.160,00	-
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				26.269,80
	Χρεωστικό ποσό		26.269,80	26.269,80	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			13.134,90	13.134,90	13.134,90
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			4.004,96	4.004,96	4.004,96
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	-

Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	650,00	44.059,66	44.059,66	43.409,66
	για επιστροφή				

Δ) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		59.596,56	90.017,91	90.017,91	30.421,35
Αξία φορολογητέων εισροών		69.207,62	69.084,42	69.084,42	123,20
Φόρος εκροών		14.303,18	21.604,30	21.604,30	7.301,12
Υπόλοιπο φόρου εισροών		32.746,37	28.872,20	28.872,20	3.874,17
Πιστωτικό υπόλοιπο		18.443,19	7.267,90	7.267,90	11.175,29
Χρεωστικό υπόλοιπο					
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ					
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή					
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	18.443,19	7.267,90	7.267,90	11.175,29
	για επιστροφή				

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.