



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **27.01.2025**

Αριθμός απόφασης: **109**

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332249

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 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **30.09.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατά: **α)** της με αριθμό

...../...08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2021, β)** της με αριθμό/...08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2022, γ)** της με αριθμό/...08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021, δ)** της με αριθμό/...08.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 31.12.2022, ε)** της με αριθμό/...08.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 ν.5104/2024 φορολογικού έτους **2021, στ)** της με αριθμό/...08.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 ν.5104/2024 φορολογικού έτους **2022, ζ)** της με αριθμό/...08.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους **2021 και η)** της με αριθμό/...08.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους **2022** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **30.09.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αριθμό/...08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή επίπλων κουζίνας, κύριος φόρος ύψους 10.045,65€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ύψους 5.022,83€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **15.068,52€**, κατόπιν διαπίστωσης δαπανών που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ύψους **38.642,62€**.

-Με τη με αριθμό/...08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 17.054,07€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ύψους 8.527,04€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **25.581,11€**, κατόπιν διαπίστωσης δαπανών που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ύψους **48.784,90€**.

-Με τη με αριθμό/...08.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021 - 31.12.2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 275,91€, ενώ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους

5.513,37€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσας ύλης από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ύψους 24.122,03 €.

-Με τη με αριθμό/...**08.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.12.2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 1.286,01€, ενώ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **4.072,09€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσας ύλης από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ύψους 21.175,77 €.

-Με τη με αριθμό/...**08.2024** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 2 του Ν.5104/2024 ύψους **146,94€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/...**07.2024** δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει του Ν. 4512/2018, μετά την έκδοση της με αριθμό/...**06.2024** εντολής ελέγχου.

-Με τη με αριθμό/...**08.2024** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 2 του Ν.5104/2024 ύψους **499,78€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/...**07.2024** δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει του Ν. 4512/2018, μετά την έκδοση της με αριθμό/...**06.2024** εντολής ελέγχου.

-Με τη με αριθμό/...**08.2024** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1α' και 2α' του Ν.4987/2022 συνολικού ύψους **900,00€ (9 X 100,00)**, λόγω μη υποβολής δηλώσεων ενδοκοινοτικών συναλλαγών για τη λήψη υπηρεσιών για τους μήνες Απρίλιο έως και Δεκέμβριο του έτους 2021, κατά παράβαση του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000.

-Με τη με αριθμό/...**08.2024** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1α' και 2α' του Ν.4987/2022 συνολικού ύψους **1.200,00€ (12 X 100,00)**, λόγω μη υποβολής ή υποβολής ελλιπών δηλώσεων ενδοκοινοτικών συναλλαγών για τη λήψη υπηρεσιών για τους μήνες Ιανουάριο έως και Δεκέμβριο του έτους 2022, κατά παράβαση του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000.

Οι ως άνω πράξεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. εδράζονται επί των από ...**08.2024** εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της με αριθμό/...**06.2024** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε προγενέστερος διενεργούμενος έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4987/2022 στον προσφεύγοντα από την Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης-Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας, από τον

οποίο διαπιστώθηκε: **α)** στο φορολογικό έτος **2021** η μη έκδοση τριών χιλιάδων τριακοσίων είκοσι τεσσάρων (3.324) αποδείξεων λιανικής πώλησης, συνολικής αξίας 109.438,07€, εκ των οποίων οκτακόσιες ογδόντα τέσσερις (884) αφορούσαν συναλλαγές συνολικής αξίας 29.911,32€, για τις οποίες εφαρμόζεται συντελεστής Φ.Π.Α. 24% (ήτοι καθαρής αξίας 24.122,03€ πλέον ΦΠΑ 5.789,29€) και συγκεκριμένα ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών (κοσμημάτων μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμαςcom) προς μη υποκείμενους λήπτες (ιδιώτες) υπαγόμενες σε συντελεστή ΦΠΑ 24% και δύο χιλιάδες τετρακόσιες σαράντα (2.440) αφορούσαν συναλλαγές συνολικής αξίας 79.526,75€ για τις οποίες δεν εφαρμόζεται συντελεστής ΦΠΑ και συγκεκριμένα εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών σε τρίτες χώρες - εξαγωγές (εκτός Ε.Ε.) απαλλασσόμενες του ΦΠΑ και **β)** στο φορολογικό έτος 2022 η μη έκδοση δύο χιλιάδων πεντακοσίων εβδομήντα εννέα (2.579) αποδείξεων λιανικής πώλησης, συνολικής αξίας 83.147,60€, εκ των οποίων οκτακόσιες τριάντα (830) αφορούσαν συναλλαγές συνολικής αξίας 26.257,95€, για τις οποίες εφαρμόζεται συντελεστής Φ.Π.Α. 24% (ήτοι καθαρής αξίας 21.175,77€ πλέον ΦΠΑ 5.082,18€) και συγκεκριμένα ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών (κοσμημάτων μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμαςcom) προς μη υποκείμενους λήπτες (ιδιώτες) υπαγόμενες σε συντελεστή ΦΠΑ 24% και χίλιες επτακόσιες σαράντα εννέα (1.749) αφορούσαν συναλλαγές συνολικής αξίας 56.889,65€ για τις οποίες δεν εφαρμόζεται συντελεστής ΦΠΑ, ήτοι εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών σε τρίτες χώρες - εξαγωγές (εκτός Ε.Ε.) απαλλασσόμενες του ΦΠΑ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛ.Π.)

Στη συνέχεια, η ανωτέρω υπηρεσία συνέταξε την σχετική έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, την οποία και απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μαζί με πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και έναν οπτικό δίσκο με τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος, καθώς και τα επεξεργασμένα από τον έλεγχο αρχεία παραγγελιών βάσει των οποίων καταλογίσθηκαν οι ανωτέρω παραβάσεις.

Η φορολογική αρχή εξέδωσε τις οικείες πράξεις επιβολής προστίμων.

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

- 1) Μη νόμιμη απόρριψη των εξόδων τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς Φ.Π.Α. επί τη βάση της κρίσης της μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων, αν ήθελε θεωρηθεί ότι λαμβάνει χώρα λογιστικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και του οφειλόμενου Φ.Π.Α.. Μη νόμιμη η απόρριψη ως ανειλικρινών των υποβληθεισών δηλώσεων.
- 2) Μη νόμιμος ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής δια της προσφυγής σε εξωτερικά στοιχεία και βάσεις πληροφοριών, αν ήθελε θεωρηθεί ορθή η κρίση της περί αναξιοπίστου λογιστικού συστήματος και ανειλικρινών δηλώσεων.
- 3) Μη νόμιμη η απόρριψη του φόρου εισροών και μη νόμιμη η μη λήψη υπόψιν του πιστωτικού υπολοίπου.
- 4) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων.

5) Τυπικές πλημμέλειες του ελέγχου στις πράξεις επιβολής προστίμου. Παράνομες οι προσβαλλόμενες κατά το μέρος που εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Μη έκδοση και κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινών προσδιορισμών προστίμων.

Ως προς τους άνω ισχυρισμούς αναφέρουμε τα κάτωθι:

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο....*».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)...*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....*».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους

καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) 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 Κ.Φ.Δ., ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή
- δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή
- ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών.

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 την Ε 2015/31.01.2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.», διευκρινίσθηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)

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

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις : α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση..... Η προϋπόθεση της περ. 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....6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:Α. 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.Β. 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, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει τα έσοδα του προσφεύγοντος, έλαβε υπόψιν της:

α) Τις καταλογισθείσες παραβάσεις μη έκδοσης στο φορολογικό έτος **2021** τριών χιλιάδων τριακοσίων είκοσι τεσσάρων (3.324) αποδείξεων λιανικής πώλησης, συνολικής αξίας 109.438,07€, εκ των οποίων οκτακόσιες ογδόντα τέσσερις (884) αφορούσαν συναλλαγές συνολικής αξίας 29.911,32€, για τις οποίες εφαρμόζεται συντελεστής Φ.Π.Α. 24% και δύο χιλιάδες τετρακόσιες σαράντα (2.440) αφορούσαν συναλλαγές συνολικής αξίας 79.526,75€ για τις οποίες δεν εφαρμόζεται συντελεστής ΦΠΑ και στο φορολογικό έτος **2022** δύο χιλιάδων πεντακοσίων εβδομήντα εννέα (2.579) αποδείξεων λιανικής πώλησης, συνολικής αξίας 83.147,60€, εκ των οποίων οκτακόσιες τριάντα (830) αφορούσαν συναλλαγές συνολικής αξίας 26.257,95€, για τις οποίες εφαρμόζεται συντελεστής Φ.Π.Α. 24% και χίλιες επτακόσιες σαράντα εννέα (1.749) αφορούσαν συναλλαγές συνολικής αξίας 56.889,65€ για τις οποίες δεν εφαρμόζεται συντελεστής ΦΠΑ, ήτοι πωλήσεις κοσμημάτων μέσω διαδικτύου σε ισάριθμους πελάτες, μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμαςcom.

β) Τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων), που απέστειλε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης-Ε΄ Υποδιεύθυνση Λάρισας, έχουν ως κάτωθι:

Έτος 2021

ΕΣΟΔΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ 24%	1.355,39	325,29
ΣΥΝΟΛΟ	1.355,39	325,39

ΕΞΟΔΑ						
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ 24%	ΑΓΟΡΕΣ ΠΑΠΩΝ	ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ 24%	ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΜΕ 0%	ΦΠΑ ΑΓΟΡΩΝ	ΦΠΑ ΔΑΠΑΝΩΝ
1.025,29	651,99	22.038,96	12.454,69	28.066,60	5.691,95	2.992,68

Έτος 2022

ΕΣΟΔΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ 24%	3.543,55	850,45
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ 24%	806,46	193,55

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΑΠΩΝ 24%	50,00	12,00
ΣΥΝΟΛΟ	4.400,01	1.056,00

ΕΞΟΔΑ						
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟ-ΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ 24%	ΑΓΟΡΕΣ ΠΑΠΩΝ	ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ 24%	ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΜΕ 0%	ΦΠΑ ΑΓΟΡΩΝ	ΦΠΑ ΔΑΠΑΝΩΝ
170,15	2.733,87	12.979,74	8.616,78	982,07	3.815,29	2.048,12

Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω έσοδα που βρέθηκαν καταχωρημένα στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) ετών 2021 και 2022 αφορούσαν παροχή υπηρεσιών και πώληση επίπλων.

γ) Τις υποβληθείσες αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2021 και 2022 με αριθμούς καταχώρησης/...**08.2022** και/...**08.2023** αντίστοιχα και κατόπιν παραλαβής του με αριθμό/...**07.2024** σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. ετών 2021 και 2022, τις υποβληθείσες στις ...**07.2024** τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (Ε1) με αριθμό καταχώρησης για το φορολογικό έτος 2021 και για το φορολογικό έτος 2022, καθώς και αναλυτικές καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3), με τις οποίες αύξησε τα ακαθάριστα έσοδα στα ποσά που προσδιόρισε ο έλεγχος, αλλά και τα έξοδα και τις δαπάνες, ως κάτωθι:

Δεδομένα Ε3 φορολογικού έτους 2021		ΑΡΧΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
ΕΣΟΔΑ	Πωλήσεις	1.355,39	105.004,17
ΕΞΟΔΑ	Παροχές σε εργαζόμενους	0,00	10.615,61
	Διάφορα λειτουργικά έξοδα	39.589,20	67.028,76
	Αποσβέσεις	0,00	587,45

Διαφορά εξόδων και δαπανών αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων: **38.642,62€**.

Δεδομένα Ε3 φορολογικού έτους 2022		ΑΡΧΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
ΕΣΟΔΑ	Πωλήσεις	4.350,01	82.415,43
ΕΞΟΔΑ	Παροχές σε εργαζόμενους	0,00	8.901,72
	Διάφορα λειτουργικά έξοδα	9.298,85	49.482,03
	Αποσβέσεις	0,00	0,00

Διαφορά εξόδων και δαπανών αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων: **48.784,90€**.

δ) Τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 01.01.2021 - 31.12.2021 και 01.01.2022 - 31.12.2022, από τον έλεγχο των οποίων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν έχει δηλώσει τα έσοδα από πώληση κοσμημάτων και στη στήλη των εισροών δεν υπήρχε συμφωνία με τα ποσά που είναι καταχωρημένα στα βιβλία.

ε) Τα υποβαλλόμενα παραστατικά εσόδων και δαπανών/αγορών στην ψηφιακή πλατφόρμα «**MYDATA**» της Α.Α.Δ.Ε. ετών 2021 και 2022, από τον έλεγχο των οποίων διαπιστώθηκε συμφωνία με τα καταχωρημένα στα βιβλία δεδομένα εσόδων. Το σύνολο των εξόδων με βάσει τα οικεία στοιχεία ανέρχονταν σε 34.181,61€ πλέον ΦΠΑ 8.106,96€ για το φορολογικό έτος 2021 και 47.424,43€ πλέον ΦΠΑ 5.769,84€ για το φορολογικό έτος 2022.

στ) Από τον έλεγχο του πληροφοριακού συστήματος «**VIES**» και συγκεκριμένα των δηλώσεων ξένων επιχειρήσεων για παράδοση σε Έλληνες υποκείμενους, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλει ανακεφαλαιωτικούς πίνακες για τη λήψη υπηρεσιών από την πλατφόρμα μέσω της οποίας πωλούσε εμπορεύματα και συγκεκριμένα κοσμήματα, όπως ήταν υπόχρεος σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν.2859/2000. Ελέγχοντας την εγκυρότητα του κοινοτικού ΑΦΜ/ΦΠΑ διαπιστώθηκαν και τα στοιχεία της εταιρείας ήτοι «..... **ΑΦΜ:**».

ζ) Το με αριθμό πρωτοκόλλου/...**08.2024** υπόμνημα ενστάσεων του προσφεύγοντος, ως απάντηση στο με αριθμό/...**07.2024** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, όπου ισχυρίζεται ότι τα βιβλία που προσκόμισε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και με βάση τα οποία έγινε ο έλεγχος και προσδιορίστηκαν τα προσωρινά αποτελέσματα, δεν ήταν ενημερωμένα σωστά. Συγκεκριμένα, όπως εξηγεί, δεν είχαν περαστεί στα έξοδα η μισθοδοσία του υπαλλήλου που απασχολούσε η επιχείρηση, τα τιμολόγια των ΕΛΤΑ που αφορούσαν την αποστολή των δεμάτων και τα τιμολόγια προμήθειας της πλατφόρμας μέσω της οποίας διενεργούσε τις πωλήσεις. Τέλος, ζητούσε να ληφθούν υπόψη τα παραπάνω έξοδα κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων, όπως και το αντίστοιχο πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. που προκύπτει από τα βιβλία να συμψηφιστεί με τον Φ.Π.Α. των πωλήσεων που διασταυρώθηκαν.

Στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) που υπέβαλε μαζί την τροποποιητική δήλωση Ε1, αύξησε τα ακαθάριστα έσοδα στα ποσά που προσδιόρισε ο έλεγχος, αλλά αύξησε και τα έξοδα και τις δαπάνες σε σχέση με τις αρχικές δηλώσεις όπως προαναφέρθηκε. Η φορολογική αρχή δεν έκανε δεκτά τα βιβλία που προσκόμισε ο προσφεύγων μετά την επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, με το αιτιολογικό ότι κατά το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, τα βιβλία εσόδων εξόδων που προσκόμισε είχαν τις εγγραφές που αναγράφονται αναλυτικά παραπάνω. Όπως επισημαίνεται στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οποιαδήποτε επιπλέον έξοδα πρόσθεσε ο προσφεύγων μετά τον έλεγχο από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. δεν δηλώθηκαν με τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ ή εισοδήματος πριν την έκδοση της εντολής της Δ.Ο.Υ. και σύμφωνα με την γ' παράγραφο του άρθρου 22 του ν.4172/2013 περί εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών «*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:...*γ) *εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.*». Περαιτέρω υπογραμμίζεται ότι σύμφωνα με το ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και τα άρθρα 5 και 6 περί διασφάλισης αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος και χρόνου ενημέρωσης

των βιβλίων, ο προσφεύγων δεν τήρησε τις προθεσμίες που προβλέπονται για την ενημέρωση των βιβλίων του από τη λήψη ή έκδοση των παραστατικών ήτοι μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη κάθε τριμήνου και ενώ ο έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. πραγματοποιήθηκε τον μήνα Ιούλιο του έτους 2023 και στις ...08.2023 ο προσφεύγων προσκόμισε τα βιβλία που αφορούσαν το 2021 και 2022. Η ύπαρξη νέων βιβλίων ενημερωμένων σε μεταγενέστερο του ελέγχου χρόνο, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η ακριβής ημερομηνία, καθιστά αναξιόπιστο το λογιστικό σύστημα που τηρεί ο προσφεύγων, η ενημέρωση δε αυτών έγινε μετά την ημερομηνία που υποβλήθηκαν οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα έτη αυτά (2021 και 2022).

Όσον αφορά τον ΦΠΑ, σημειώνεται ότι στις αρχικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που είχε υποβάλει ο προσφεύγων, δεν μετέφερε τα δεδομένα που είχε καταχωρημένα στα βιβλία τότε και επιπλέον δεν υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις εντός της οριζόμενης από τις διατάξεις προθεσμίας. Ως εκ τούτου, δεν άσκησε ο ίδιος το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ανειλικρινείς τις τροποποιητικές δηλώσεις που υπέβαλε ο προσφεύγων στο εισόδημα και προέβη σε έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η απόρριψη των εξόδων τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, όσο και για σκοπούς Φ.Π.Α. επί τη βάση της κρίσης της μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων, αν ήθελε θεωρηθεί ότι λαμβάνει χώρα λογιστικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και του οφειλόμενου Φ.Π.Α. και μη νόμιμη η απόρριψη ως ανειλικρινών των υποβληθεισών δηλώσεων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, συνυπέβαλε εκ νέου, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία μισθοδοσίας του υπαλλήλου που απασχολούσε η επιχείρηση, τα τιμολόγια των ΕΛΤΑ που αφορούσαν την αποστολή των δεμάτων με τα πωληθέντα κοσμήματα καθώς και τα τιμολόγια προμήθειας της πλατφόρμας μέσω της οποίας διενεργούσε τις πωλήσεις (το αρχείο αυτό αναρτήθηκε μη επεξεργασμένο).

Ως προς τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Επειδή ως διευκρινίζεται στην Ε. 2015/2020, με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, μπορούν να αντληθούν στοιχεία από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο, τα οποία δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Στα διαθέσιμα στοιχεία για τον προσδιορισμό του εισοδήματος συμπεριλαμβάνονται ενδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η φορολογική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, τέτοια δε στοιχεία μπορούν να είναι μεταξύ άλλων, οι αγορές, το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα

άσκησης της δραστηριότητας, το απασχολούμενο προσωπικό, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη, ακόμη και τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος και για τα δύο υπό κρίση φορολογικά έτη, η Δ.Ο.Υ., ελλείπει ενημερωμένων λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και συνακόλουθης αδυναμίας διενέργειας λογιστικού προσδιορισμού, ενώ ως προς τα ακαθάριστα έσοδα έλαβε υπόψη της κάθε διαθέσιμο στοιχείο (δεδομένα από δηλώσεις που υποβλήθηκαν στην Α.Α.Δ.Ε., ηλεκτρονικές πλατφόρμες πώλησης) κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, ως προς τα έξοδα της επιχείρησης, δεν προέβη σε καμία ελεγκτική ενέργεια και δεν έλαβε υπόψη της καμία δαπάνη πέραν αυτών που βρέθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία που προσκομίσθηκαν στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Επειδή, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του, τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, τις αγορές που εμφανίζει ή το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρήσεις, και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα, παρόλο που δεν νοείται κατά την κοινή πείρα και λογική, η επιχείρηση να πραγματοποιεί έσοδα από πώληση προϊόντων, χωρίς να έχει πραγματοποιήσει δαπάνες όπως έξοδα αποστολής των πωληθέντων κοσμημάτων (μέσω ΕΛ.ΤΑ. εν προκειμένω), καθώς και την καταβληθείσα στην πλατφόρμα μέσω της οποίας διενεργούσε τις πωλήσεις, προμήθεια κλπ.

Επειδή, η φορολογική αρχή προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντος με τη μέθοδο του κάθε διαθέσιμου στοιχείου, εφαρμόζοντας κατ' ουσία το άρθρο 28 του Ν.4172/2013 (καίτοι δεν το επικαλείται ρητώς) που ωστόσο εφάρμοσε μονομερώς, ήτοι, μόνο για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων, χωρίς να διερευνήσει τις δαπάνες που πραγματοποίησε ο προσφεύγων στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, καθότι ο έμμεσος προσδιορισμός του εισοδήματος, σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο, αποσκοπεί στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω μη ορθής τήρησης ή προσκόμισης των βιβλίων, προκύπτει αδυναμία λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με την ανάγκη εύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος για την πάταξη της φοροδιαφυγής και των θεμελιωδών αρχών του κράτους δικαίου και της αναλογικότητας (άρ. 25 παρ. 1 Συντάγματος) και στο βαθμό που δεν διερευνήθηκαν δαπάνες συναρτώμενες με τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο ακαθάριστα έσοδα, εγείρονται αμφιβολίες ως προς τον ορθό τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος

με κάθε διαθέσιμο στοιχείο και κατ'επέκταση την αιτιολογία που θεμελιώνει την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που τυγχάνουν ακυρώσιμες λόγω τυπικής πλημμέλειας, ήτοι μη ορθής εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: « *Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. ... Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. 7. Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4987/2022, που ίσχυε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι: «....2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:...γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά....».

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης απόρριψης εξόδων και πλημμελούς αιτιολογίας κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί ως προς τις προσβαλλόμενες με αριθμό/...08.2024 και/...08.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2021 και 2022 αντίστοιχα, ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση του δεύτερου ισχυρισμού του.

Ως προς τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Επειδή, τα αποδεικτικά στοιχεία εξόδων, που συνυπέβαλλε εκ νέου ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν επιβαρύνθηκαν με Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου δεν άπτονται της φορολογίας αυτής.

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «1. 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, γ), δ), ε)»

Επειδή, ο προσφεύγων δεν συνυπέβαλε νόμιμα τιμολόγια ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου, από τα οποία να αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών που έλαβε και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ώστε να ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

Επειδή, η από ...**08.2024** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., φέρει επαρκή αιτιολογία ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και εισροών και των αναλογούντων φόρων, καθόσον η φορολογική αρχή πρόσθεσε στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος το ποσό της αποκρυσβαίας ύλης: **α)** από την μη έκδοση οκτακοσίων ογδόντα τεσσάρων (884) αποδείξεων λιανικών πωλήσεων συνολικής αξίας 29.911,32€, ήτοι καθαρής αξίας **24.122,03€** πλέον **ΦΠΑ 5.789,29€** (με συντελεστή 24%) και **β)** από την μη έκδοση οκτακοσίων τριάντα (830) αποδείξεων λιανικών πωλήσεων συνολικής αξίας 26.257,95€, ήτοι καθαρής αξίας **21.175,77€** πλέον **ΦΠΑ 5.082,18€** (με συντελεστή 24%) για τη φορολογική περίοδο **01.01.2022 - 31.12.2022**.

Επειδή, στις αρχικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που είχε υποβάλει ο προσφεύγων, δεν μετέφερε τα τότε δεδομένα που ήταν καταχωρημένα στα βιβλία του και επιπλέον δεν υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις μετά την παραλαβή του με αριθμό/**...07.2024** σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.

Ως εκ τούτου, δεν άσκησε ο ίδιος το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης χρήσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ως προς τις προσβαλλόμενες με αριθμό/**...08.2024** και/**...08.2024** οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων **01.01-31.12.2021** και **01.01.-31.12.2022**, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης απόρριψης του φόρου εισροών, πλημμελούς αιτιολογίας και μη λήψης υπόψη του πιστωτικού υπολοίπου, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι**.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πράξεις προστίμων εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ήτοι μη έκδοσης και κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινών προσδιορισμών προστίμων.

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.... 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με

επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **...07.2024** τις με αριθμό και δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος βάσει του Ν. 4512/2018, φορολογικών ετών **2021** και **2022** αντίστοιχα, στη Δ.Ο.Υ. και προς τούτο εκδόθηκαν σε βάρος του οι με αριθμούς **...../...08.2024** και **...../...08.2024** πράξεις επιβολής προστίμων βάσει του άρθρου 53 παρ. 2 του Ν. 5104/2024 φορολογικών ετών 2021 και 2022 αντίστοιχα, ενώ δεν υπέβαλε δηλώσεις ή υπέβαλε ελλιπείς δηλώσεις ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών συναλλαγών για τη λήψη υπηρεσίας για τους μήνες Απρίλιο έως και Δεκέμβριο του έτους **2021** και Ιανουάριο έως και Δεκέμβριο του έτους **2022** και προς τούτο εκδόθηκαν σε βάρος του οι με αριθμούς **...../...08.2024** και **...../...08.2024** πράξεις επιβολής προστίμων βάσει του άρθρου 54 παρ. 1α' και 2α' του Ν.4987/2022 φορολογικών ετών 2021 και 2022 αντίστοιχα.

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή δεν ήταν υπόχρεη να κοινοποιήσει σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση προς ακρόαση και προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμων, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 5104/2024, για τα ως άνω πρόστιμα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **30.09.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα:

Α) την **ακύρωση α)** της με αριθμό **...../...08.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2021** και **β)** της με αριθμό **...../...08.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2022** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **λόγω τυπικής πλημμέλειας.**

Β) την **επικύρωση: α)** της με αριθμό **...../...08.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021**, **β)** της με αριθμό **...../...08.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 31.12.2022**, **γ)** της με αριθμό **...../...08.2024** πράξης επιβολής

προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2021, **δ)** της με αριθμό/...**08.2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους **2022**, **ε)** της με αριθμό/...**08.2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους **2021** και **ζ)** της με αριθμό/...**08.2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους **2022**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Καλείται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. όπως ενεργήσει με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης, δε ότι αφορά τις πράξεις φορολογίας εισοδήματος ως προς το θέμα αποκατάστασης της τυπικής πλημείλειας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Α) Η με αριθμό/...**08.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά
Σύνολο για καταβολή	5.513,37€
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση που δεν αναγνωρίζεται	275,91€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν. 5104/2024.

Β) Η με αριθμό/...**08.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 31.12.2022** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά
Σύνολο για καταβολή	4.072,09€
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση που δεν αναγνωρίζεται	1.286,01€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν. 5104/2024.

Γ) Η με αριθμό/...**08.2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά
Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 2 του Ν. 5104/2024	146,94€

Δ) Η με αριθμό/...**08.2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά
Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 2 του Ν. 5104/2024	499,78€

Ε) Η με αριθμό/...**08.2024** πράξη επιβολής προστίμου του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά
Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1α΄ και 2α΄ του Ν.4987/2022 του Ν. 4987/2022	900,00€ (9 X 100,00€)

ΣΤ) Η με αριθμό/...**08.2024** πράξη επιβολής προστίμου του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά
Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1α΄ και 2α΄ του Ν. 4987/2022	1.200,00€ (12 X 100,00€)

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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