



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 27/01/2025

Αριθμ. Αποφ.: 116



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@aaade.gr

Url : www.aaade.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' 58/19-04-2024) 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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα κατά τα έτη 2018 & 2019 «*Λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου*» και δευτερεύουσες «*Λιανικό εμπόριο προϊόντων καπνού, Χονδρικό και λιανικό εμπόριο καυσόξυλων, Υπηρεσίες που παρέχονται από καφενείο, Υπηρεσίες σάρωσης και απομάκρυνσης χιονιού και Καλλιέργεια δημητριακών, οσπρίων και ελαιούχων σπόρων*» έδρα στο, Τ.Κ., κατά α)της υπ' αριθμ. .../**01-08-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, β)της υπ'αριθμ. .../**01-08-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 και γ)της υπ'αριθμ. .../**01-08-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης 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. .../**04-10-2024** έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30-09-2024** 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. .../**01-08-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 15.447,15€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 7.723,58€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.685,20€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **25.855,92€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../**01-08-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 2.748,05€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 1.374,02€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **4.122,07€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../**01-08-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 9.574,44€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 4.787,22€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **14.361,66€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. στα φορολογικά έτη 2018 & 2019 από τη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022 και της Α.1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../16-04-2024 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Στα πλαίσια του ελέγχου απεστάλη ταχυδρομικά το υπ' αριθμ./17-04-2024 αίτημα χορήγησης πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4987/2022, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε εν μέρει. Από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της Α.1293/2019 ο έλεγχος απέρριψε συνολικές δαπάνες ως λογιστικές διαφορές ύψους 24.055,06€ στο έτος 2018 και 20.618,43€ στο 2019, λόγω μη προσκόμισης των κατάλληλων δικαιολογητικών, μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος κ.λ.π., ενώ διαπίστωσε και σφάλματα στη συμπλήρωση των οικείων δηλώσεων. Περαιτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη πληρείται η α' προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4987/2022 και προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντα με την έμμεση τεχνική της Αρχής των Αναλογιών για τη δραστηριότητα της πώλησης καυσόξυλων, της πώλησης τσιγάρων και τηλεκαρτών.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ./2024 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων ετών, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το/19-07-2024 υπόμνημα. Ο έλεγχος αποδέχθηκε ορισμένους από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **30-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τη μη πλήρωση των προϋποθέσεων των άρθρων 28 του ν.4172/2013 και 27 του ν.4174/2013

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό.

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.[...].».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν.4987/2022 εκδόθηκε η Α.1293/31-07-2019 – «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» - με την οποία καθορίστηκαν τα ενδεδειγμένα ελεγκτικά βήματα και επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Μεταξύ των ως άνω ελεγκτικών επαληθεύσεων διενεργείται έλεγχος ορθής τήρησης των λογιστικών αρχείων, έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων στις αντίστοιχες δηλώσεις, επαληθεύσεις επί του ύψους των εσόδων και των αγορών και της ορθής καταχώρησης αυτών στα λογιστικά βιβλία κ.α. Επίσης, ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2014 προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4987/2022.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 : «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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν.4987/2022: «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 Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. [4172/2013](#).

.....

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

[...]

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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 δύνανται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4987/2022 «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. ...»

ενώ στην παρ.2 του άρθρου 14 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, σύμφωνα με το ν.4308/2014: «Άρθρο 5 – Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος – 1. . Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά

τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. [...] 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...] 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

- α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
- β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. [...] 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [...] 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός εύλογου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα»,

ενώ στο άρθρο 7 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου, β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. 2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου[.]».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής στα προσκομισθέντα φορολογικά αρχεία του προσφεύγοντα διαπιστώθηκαν σημαντικές παρατυπίες, όπως η εσφαλμένη καταχώρηση στα φορολογικά βιβλία παραστατικών εσόδων και εξόδων, (υπήρχαν αποκλίσεις στις καταχωρήσεις των λιανικών πωλήσεων (Ζ') και στα δύο ελεγχόμενα έτη, στο έτος 2018 καταχωρήθηκαν τιμολόγια πώλησης τα οποία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, ούτε κατέστη δυνατή η εύρεσή τους από τους αντισυμβαλλόμενους λόγω μη δήλωσής τους στις ΜΥΦ., δεν καταχωρήθηκε και δεν προσκομίστηκε πιστωτικό τιμολόγιο δαπάνης, ενώ και στα δύο έτη καταχωρήθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά παραστατικά και μέρος των αποδεικτικών εξόφλησης αυτών. Επίσης, διαπιστώθηκε η εσφαλμένη μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων στις οικείες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., καθώς ο προσφεύγων στο 2018 «μετέφερε» στην οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος λανθασμένα τα «έσοδα από παροχή

υπηρεσιών», στο ίδιο έτος καταχώρησε στο έντυπο Ε3 ως έσοδο τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καυσόξυλων. Στο έτος 2019 δεν συμπεριέλαβε στο κόστος πωληθέντων της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του έτους, ενώ συμπεριέλαβε στη δήλωση φόρου εισοδήματος έτους 2019 αγροτικές επιδοτήσεις του προηγούμενου έτους. Περαιτέρω, σε όλες τις δηλώσεις Φ.Π.Α. επιμέρισε τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στις εκροές και το φόρο εκροών μεταξύ των διαφόρων συντελεστών Φ.Π.Α. Σε ότι αφορά τις πωλήσεις άυλων καρτών τηλεπικοινωνίας, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι αγορές των άυλων καρτών συντελούνται ταυτόχρονα με τις πωλήσεις αυτών, μέσω συγκεκριμένων τερματικών των εταιρειών κινητής τηλεπικοινωνίας και ενώ στα φορολογικά βιβλία βρέθηκαν καταχωρημένα τα παραστατικά αγορών δεν εντοπίστηκαν όλες οι εγγραφές των πωλήσεων, ούτε και εγγραφές της προμήθειας που λαμβάνει ο προσφεύγων.

Επίσης, στο έτος 2019 διαπιστώθηκε η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 (Α.Ε.Π.262/2019), λόγω μη έκδοσης συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου αξίας 720€ σε έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι πληρείται η α' προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθώς δεν καθίσταται εφικτός ο έλεγχος της επαλήθευσης του ύψους των εσόδων και των αγορών – δαπανών και κατά συνέπεια της ορθής «μεταφοράς» τους στις οικείες δηλώσεις. Περαιτέρω, στο έτος 2019 πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικός, στην προκειμένη περίπτωση πληρείται επίσης και στα δύο ελεγχόμενα έτη, η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθώς το δηλούμενο πραγματικό εισόδημα του προσφεύγοντα και της συζύγου του δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής τους, καθώς στο έτος 2018 το δηλούμενο εισόδημα ανέρχεται σε 241,56€ και οι δαπάνες σε 3.094,24€ και στο έτος 2019 το δηλούμενο εισόδημα ανέρχεται σε 2.039,70€ και οι δαπάνες σε 4.427,29€

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **30-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

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

1)Επί της υπ' αριθμ. .../01-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	15.447,15 €	15.447,15 €
Πρόστιμο άρ.58 ν.4987/2022	7.723,58 €	7.723,58 €
Εισφορά αλληλεγγύης	2.685,20 €	2.685,20 €
Συνολικό ποσό	25.855,92 €	25.855,92 €

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

2)Επί της υπ' αριθμ. .../01-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018.

Κύριος φόρος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		2.748,05 €	2.748,05 €
Πρόστιμο άρ.58Α ν.4987/2022		1.374,02 €	1.374,02 €
Συνολικό ποσό		4.122,07 €	4.122,07 €
Υπόλοιπο προς έκπτωση	5.246,56 €	0,00 €	0,00 €

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

3)Επί της υπ' αριθμ. .../01-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019.

Κύριος φόρος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		9.574,44 €	9.574,44 €
Πρόστιμο άρ.58Α ν.4987/2022		4.787,22 €	4.787,22 €
Συνολικό ποσό		14.361,66 €	14.361,66 €
Υπόλοιπο προς έκπτωση	14.620,89 €	0,00 €	0,00 €

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

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.