



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 27/01/2025

Αριθμ. Αποφ.: 117



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**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., με κύρια δραστηριότητα κατά τα έτη 2018 & 2019 «Υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια με διάθεση πρόσβασης στο διαδίκτυο – internet cafe» και δευτερεύουσες «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο, ταβέρνα, ψαροταβέρνα, χωρίς ζωντανή μουσική και ορχήστρα» και «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων και ποτών από σνακ μπαρ, με παροχή σερβιρίσματος» με έδρα στο Τ.Κ., κατά **α)** της υπ' αριθμ./**30-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και **β)** της υπ' αριθμ./**30-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας 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. Πρέβεζας, 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./**30-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 18.464,84€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 9.232,42€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.578,87€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **30.276,13€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./**30-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 13.789,60€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 6.894,80€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.699,27€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **22.383,67€**.

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. Πρέβεζας, με βάση τις διατάξεις του ν.

4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022 και της Α.1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../18-04-2024 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας. Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στις 18-04-2024 η εντολή ελέγχου, η υπ' αριθμ. .../18-04-2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του ν. 4512/2018 και το υπ' αριθμ. .../18-04-2024 αίτημα χορήγησης πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4987/2022, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα φορολογικά του αρχεία, με εξαίρεση τα ηλεκτρονικά αρχεία a.txt, b.txt & e.txt των τριών Φ.Η.Μ., καθώς και τα σχετικά Ζ' που εκδόθηκαν από αυτούς τους Φ.Η.Μ. Ο έλεγχος διενήργησε όσες από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2020 ήταν εφικτές και απέρριψε δαπάνες ως λογιστικές διαφορές ύψους 1.495,09€ στο έτος 2018 και 1.462,32€ στο 2019, λόγω μη προσκόμισης των κατάλληλων δικαιολογητικών και μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος. Περαιτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη πληρείται η α' προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4987/2022, καθώς η μη προσκόμιση των παραστατικών εσόδων (Ζ'), καθώς και των ηλεκτρονικών αρχείων των τριών Φ.Η.Μ., βάσει των οποίων ο προσφεύγων εξέδιδε τα παραστατικά στοιχεία λιανικής πώλησης, καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις των εσόδων. Επίσης, εις βάρος του προσφεύγοντα εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./2022 και/2022 πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 54Ε παρ.1 περ.β' του ν.4987/2022, λόγω μη προσκόμισης σε έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας του συνόλου των ηλεκτρονικών αρχείων του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε η υπ'αριθμ. .../19-06-2024 απόφαση επιλογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και απεστάλη στον προσφεύγοντα η υπ'αριθμ...../22-04-2024 επιστολή με συνημμένα τα έντυπα «Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων» και «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης» τα οποία ο προσφεύγων υπέβαλε συμπληρωμένα. Ο έλεγχος συνέταξε τον Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας, από τον οποίο και προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού -56.182,25€ στο φορολογικό έτος 2018 και -41.786,68€ στο φορολογικό έτος 2019. Συγκρίνοντας τα αποτελέσματα του φορολογητέου εισοδήματος, όπως προσδιορίστηκαν με τις γενικές διατάξεις και τα αποτελέσματα, όπως προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική, ο έλεγχος ως τελικό φορολογητέο εισόδημα στα ελεγχόμενα έτη έλαβε αυτό που προσδιορίστηκε με την έμμεση τεχνική. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ. .../26-06-2024 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων ετών, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το .../29-07-2024 υπόμνημα αντιρρήσεων που απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **30-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Τα επιβληθέντα πρόστιμα είναι υπερβολικά, σε αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας.
2. Επικαλείται το γεγονός ανωτέρας βίας, ήτοι τις πλημμύρες και κατολισθήσεις που έπληξαν το Δήμο Πάργας από 07/11/2019 έως 13/11/2019, λόγω των έντονων βροχοπτώσεων που είχαν ως

συνέπεια τα καταστήματα του Δήμου Πάργας να υποστούν ανυπολόγιστες ζημιές και ο Δήμος Πάργας είχε κηρυχθεί σε κατάσταση έκτακτης ανάγκης (αρ.εγγράφου .../18-11-2019). Το κατάστημά του ήταν ισόγειο και δεν θα μπορούσε να αποτραπεί η εν λόγω καταστροφή με την επίδειξη της δέουσας επιμέλειας, καθώς ήταν ήδη κλειστό από το Σεπτέμβριο του 2019. Η μη διαφύλαξη των αρχείων Φ.Η.Μ. οφείλεται σε βλάβη του σκληρού δίσκου λόγω της πλημμύρας. Προσκόμισε όλα τα ζητηθέντα στοιχεία, εκτός από τα κατεστραμμένα. Δεν έχει καμία υπαιτιότητα σχετικά με τη βλάβη του σκληρού δίσκου. Από πουθενά δεν προκύπτει σαφής προθεσμία υποχρέωσης δήλωσης της εν λόγω απώλειας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες λόγω εσφαλμένης νομικής βάσης. Κρίσιμος χρόνος για την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013 είναι ο χρόνος διαπίστωσης των παραβάσεων και όχι ο χρόνος σύνταξης ή κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων, ήτοι πριν τις 31/07/2020 και επομένως εφαρμοστέα είναι η διάταξη του άρ.54 του ν.4174/2013. Επικαλείται δύο ένορκες καταθέσεις των δασκάλων των χωριών και που βεβαιώνουν ότι κατά τις εν λόγω πλημμύρες το κατάστημα Σνακ – μπαρ του προσφεύγοντα που βρίσκεται στη θέση «.....» υπέστη ζημιές, καθώς και τα βιβλία και στοιχεία που τηρούσε ο προσφεύγων.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς.

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

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

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεοδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις

κατηγορίες των υποχρεων, 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, 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 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, 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 καταλληλότητα

τους. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης»,

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 – Διασφάλισης 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 καταλληλότητα 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, ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην υπ' αριθμ./18-04-2024 πρόσκληση της φορολογικής αρχής, στις 22-04-2024 απέστειλε ηλεκτρονικά τα βιβλία εσόδων – εξόδων των ελεγχόμενων ετών και υπεύθυνη δήλωση για την ακρίβεια αυτών, αλλά δεν προσκόμισε τα ηλεκτρονικά αρχεία a.txt, b.txt, και e.txt των Φορολογικών Μηχανισμών με αρ. μητρώου, &, ούτε τα εκδοθέντα παραστατικά λιανικής πώλησης αυτών (Ζ'), επικαλούμενος λόγους ανωτέρας βίας, τους οποίους είχε ήδη προβάλλει σε προγενέστερο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

Επειδή, η μη προσκόμιση του συνόλου των φορολογικών αρχείων εσόδων (ΦΗΜ & Ζ' λιανικής πώλησης) καθιστά αδύνατη την ελεγκτική επαλήθευση του ύψους των εσόδων και της ορθής τήρησης των λογιστικών αρχείων και ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι πληρείται η α' προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και προσδιόρισε το εισόδημα του φορολογούμενου με την έμμεση τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας.

Επειδή, εκτός από το λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, ο νομοθέτης με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4987/2022 όρισε εναλλακτικούς - έμμεσους τρόπους προσδιορισμού του εισοδήματος, υπό την πλήρωση μίας τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, μεταξύ των οποίων είναι και η αδυναμία διενέργειας σημαντικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως στην προκειμένη περίπτωση, την αδυναμία ελέγχου του ύψους των συνολικών εσόδων του επαγγελματία, που καθορίζουν το φορολογητέο εισόδημα και το φόρο από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επειδή, από καμία διάταξη νόμου δεν συναρτάται η πλήρωση της προϋπόθεσης που αφορά το εφικτό ή ανέφικτο των ελεγκτικών επαληθεύσεων με την υπαιτιότητα ή μη του φορολογούμενου. Επομένως, ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού του εισοδήματος με τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας, στο βαθμό που στα πλαίσια του λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος δεν κατέστη δυνατόν να επαληθευτούν τα συνολικά έσοδα του προσφεύγοντα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός ότι η μη προσκόμιση των στοιχείων των Φορολογικών Μηχανισμών οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι στις πλημμύρες που έπληξαν το Δήμο Πάργας το Νοέμβριο του 2019 που είχαν ως αποτέλεσμα την καταστροφή του καταστήματός του, αλυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν αφορούν στην επιβολή προστίμων, αλλά στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με εναλλακτικό τρόπο.

Επειδή, με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος, ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛ.ΣΤΕ 990/2014, ΣΤΕ 1249/2010).

Επειδή, η αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου, η οποία αποτελεί έκφανση της αρχής της φορολογικής ισότητας, επιτάσσει το συνυπολογισμό όσο το δυνατό, περισσότερων οικονομικο-κοινωνικών παραμέτρων για τη διαμόρφωση της φορολογικής βάσης. Ειδικότερα, ενόψει των διατάξεων των άρθρων 4 παράγραφος 5, 73 και 78 του Συντάγματος, ο νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώσει το φορολογικό σύστημα, με σκοπό τη διαπίστωση της πραγματικής φορολογικής ικανότητας των φορολογουμένων και τη σύλληψη της φοροδιαφυγής, που αποτελεί αναντίρρητα σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Έτσι η μέθοδος των έμμεσων τεχνικών της φορολογητέας ύλης, είναι μέθοδος ανεκτή από το Σύνταγμα προς εξακρίβωση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου και συμπληρώνει το πάγιο σύστημα υποκειμενικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος. Επιπλέον η μέθοδος αυτή είναι δομημένη λογικά και η βάση με τα συμπεράσματά της ανταποκρίνονται στα διδάγματα της κοινής πείρας, ενώ δεν εμποδίζεται ο φορολογούμενος να μην αποδεχθεί την εφαρμογή του συστήματος αυτού ασκώντας προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ – ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, 2018, σελ. 677). Συνεπώς, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, δεν αντίκεινται στις διατάξεις των άρθρων 4 (παρ. 1 και 5) και 78 (παρ. 1) του Συντάγματος, διότι μ' αυτές δεν επιβάλλεται υποχρέωση καταβολής

φόρου επί πλασματικού εισοδήματος, αλλά καθιερώνεται άλλη μέθοδος εξευρέσεως του πραγματικού εισοδήματος των φορολογουμένων.

Επειδή, η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Συνεπώς, για τα επιβαλλόμενα πρόστιμα του άρθρου 58 του ν.4987/2022, με το οποίο ο νομοθέτης έχει ορίσει πρόστιμο ίσο με το 50% του προκύψαντος φόρου η φορολογική διοίκηση δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια για την επιβολή ευνοϊκότερου προστίμου.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

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. .../30-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	18.464,84 €	18.464,84 €
Πρόστιμο άρ.58 ν.4987/2022	9.232,42 €	9.232,42 €
Εισφορά αλληλεγγύης	2.578,87 €	2.578,87 €
Συνολικό ποσό	30.276,13 €	30.276,13 €

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./30-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	13.789,60 €	13.789,60 €

Πρόστιμο άρ.58 ν.4987/2022	6.894,80 €	6.894,80 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.699,27 €	1.699,27 €
Συνολικό ποσό	22.383,67 €	22.383,67 €

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.