



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **16.05.2025**

Αριθμός απόφασης: **869**

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332240

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ**, κατά: **α)** της με αριθμό

.....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 και β) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **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 με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο γεωργικών φαρμάκων, από 15.796,56€ σε 10.540,33€, ήτοι κατά **5.256,23€**, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών του σε 967.896,09€ από 952.736,75€ βάσει δηλώσεων (διαφορά 15.159,34€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με το άρθρου 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 32 του ΚΦΔ και προσδιορισμού των φορολογητέων εισροών του σε 876.237,13€ από 889.237,13€ βάσει δηλώσεων, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση δαπανών/αγορών ύψους 13.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.120,00€.

- Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο του προσφεύγοντος από 17.337,50€ σε 8.532,83€, ήτοι κατά **8.804,67€**, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών του σε 769.669,97€ από 747.795,36€ βάσει δηλώσεων (διαφορά 21.874,61€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με το άρθρου 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 32 του ΚΦΔ ύψους 12.397,04 € και λόγω μη μεταφοράς από τα βιβλία του ακαθαρίστων εσόδων στις δηλώσεις Φ.Π.Α. ύψους 9.477,58€ και προσδιορισμού των φορολογητέων εισροών του σε 712.993,25€ από 714.575,50€ βάσει δηλώσεων, λόγω αποκλίσεων μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και των δηλώσεων.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησηςέκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, σε εκτέλεση της με αριθμόεντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

- 1) Έλλειψη αιτιολογίας και νόμιμης βάσης των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 2) Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 ν. 4172/13 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
- 3) Αοριστία της έκθεσης ελέγχου.
- 4) Κακή εκτίμηση των στοιχείων του φακέλου.
- 5) Παραβίαση των διδαγμάτων της κοινής πείρας.
- 6) Πλάνη του ελέγχου περί τα πράγματα από υπερβάλλοντα ζήλο.
- 7) Μη επιμερισμός Φ.Π.Α.
- 8) Παραβίαση των αρχών του δημόσιου δικαίου και του άρθρου 25 παρ.1 του Συντάγματος.

Επειδή, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ 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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, στο άρθρο 24 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης,

ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή, με το άρθρο 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί 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) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή

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

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ.1 και 5 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι « ... 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. ... 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.».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, ως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, οριζόταν ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, (πρώην στο άρθρο 27 του ν.4987/2022,) νυν άρθρου 32 ν.5104/2024 έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με την Ε 2015/31.01.2020, 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.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης....

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των

οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β` της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Η προϋπόθεση της περ. γ` της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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, στο άρθρο 32 παρ.1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»:

«....Άρθρο 7, Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.».

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

«Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ».

Επειδή, με την Ε. 2047/05.07.2023 εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την επιβολή προστίμων επί υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και λοιπά συναφή θέματα σχετικά με το Φ.Π.Α.», διευκρινίσθηκε ότι: «1. Στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4789/2022 Α' 206) εφεξής ΚΦΔ, και

επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ.

2. Εφόσον, κατόπιν διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές προκύπτουν διαφορές στον Φ.Π.Α., ανεξάρτητα από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα (απλογραφικό ή διπλογραφικό) της ελεγχόμενης οντότητας, προκειμένου να προσδιοριστεί ο φόρος εκροών και να γίνει η εκκαθάριση του φόρου, η τυχόν διαφορά στις εκροές θα καταλογίζεται στην τελευταία φορολογική περίοδο του έτους (ήτοι στο 4ο ημερολογιακό τρίμηνο ή στον 12ο ημερολογιακό μήνα σε περίπτωση τήρησης απλογραφικού και διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, αντίστοιχα). Στις περιπτώσεις ελέγχου εποχιακών επιχειρήσεων με έμμεσες τεχνικές, η τυχόν διαφορά στις εκροές θα καταλογίζεται στην τελευταία φορολογική περίοδο κατά την οποία λειτούργησε η επιχείρηση.

3. Περαιτέρω, υπενθυμίζεται ότι, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες, για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης, για τις οποίες απαιτούνται συγκεκριμένα δικαιολογητικά για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Ενδεικτικά, τέτοιες περιπτώσεις είναι οι πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27, 28 και 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς και οι πράξεις των άρθρων 13 και 14 του ίδιου Κώδικα που είναι φορολογητέες εκτός Ελλάδος.

Περαιτέρω, οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, για τις οποίες δεν απαιτείται η ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής (π.χ. σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που μεσολαβούν στη διάθεση των εφημερίδων και περιοδικών στο κοινό, καρτών τηλεπικοινωνίας και εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα), λαμβάνονται υπόψη στον επιμερισμό της τυχόν διαφοράς στις εκροές κατά τον προσδιορισμό των εσόδων με τη χρήση έμμεσων μεθόδων.

4. Τέλος, επισημαίνεται ότι, στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνται πράξεις, οι οποίες δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών για σκοπούς Φ.Π.Α., η αξία των πράξεων αυτών δεν λαμβάνεται υπόψη στον επιμερισμό της επιπλέον προσδιορισθείσας διαφοράς. Ενδεικτικά, τέτοιες περιπτώσεις είναι πράξεις που αφορούν στην πώληση επενδυτικών αγαθών, αυτοπαραδόσεις αγαθών και ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, καθώς και εισαγωγές ή αγορές στο εσωτερικό της χώρας καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού σύμφωνα με την ΚΥΑ Π2869/1987 απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας.».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα , κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο... Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών....».

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) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

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 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Επειδή, στο άρθρο 33 του ΚΦΔ ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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 εμπειριστατωμένα 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». 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 εμπειριστατωμένα 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 παρ. 6 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). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στο άρθρο 71 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Διοικητή και:

- α) υποβάλλεται εγγράφως,
- β) περιέχει τα στοιχεία και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου,
- γ) φέρει την υπογραφή του φορολογούμενου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και
- δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.

3. Ο Διοικητής αποφαινεται επί του αιτήματος μέσα σε τριάντα (30) ημέρες και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση μέσα στην ανωτέρω περίοδο, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/20-11-2015 που έλαβε υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, «ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.».

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ.πρωτ.....έγγραφο του Υπ. Οικονομικών που αφορά την μη διαφύλαξη στοιχείων για λόγους ανωτέρας βίας αναφέρεται στην παρ.3: «το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.α.) στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης των πραγματικών περιστατικών».

Επειδή, σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας πραγματοποιώντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, διαπίστωσε ότι:

1. Υπήρχαν αποκλίσεις μεταξύ των δεδομένων δηλώσεων και των δεδομένων βιβλίων στη φορολογική περίοδο 01.01.2019 – 31.12.2019, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Φορολογική περίοδος	Φορολογητέες εκροές βάσει βιβλίων	Φόρος εκροών βάσει βιβλίων	Φορολογητέες εκροές δήλωσης	Φόρος εκροών δήλωσης	Διαφορά φορ. εκροών	Διαφορά φόρου εκροών
Β' Τρίμηνο 2019	187.203,43	26.119,34	178.655,05	24.914,04	8.548,38	1.205,30
Δ' Τρίμηνο 2019	304.517,56	45.942,79	303.588,36	45.821,10	929,20	121,69

2. Υπήρχαν αποκλίσεις μεταξύ των δεδομένων δηλώσεων και των δεδομένων βιβλίων στη φορολογική περίοδο 01.01.2019 – 31.12.2019, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Φορολογική περίοδος	Φορολογητέες εισροές βάσει βιβλίων	Φόρος εισροών βάσει βιβλίων	Φορολογητέες εισροές δήλωσης	Φόρος εισροών δήλωσης	Διαφορά φορ. εισροών	Διαφορά φόρου εισροών
Β' Τρίμηνο 2019	270.313,34	41.768,06	271.895,59	42.226,06	-1.582,25	-458,00

Περαιτέρω, από τον διενεργούμενο έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος και για την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαπιστώθηκε ότι:

Τα λογιστικά αρχεία απογραφής της 31.12.2017 (αποθέματα έναρξης του φορολογικού έτους 2018), της 31.12.2018 και της 31.12.2019 που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου ταυτίζονταν με τα

αποθέματα έναρξης και λήξης που δηλώθηκαν στα έντυπα Ε3 των φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Ωστόσο, ουσιώδεις αποκλίσεις μεταξύ της τιμής κτήσης των απογραφέντων ειδών και της τιμής αποτίμησης αυτών στα λογιστικά αρχεία των απογραφών της 31.12.2018 και της 31.12.2019.

Ο προσφεύγων δήλωσε με το με αρ. πρωτ.έγγραφό του προς τη φορολογική αρχή ότι τα λογιστικά αρχεία των απογραφών της 31.12.2018 και της 31.12.2019 που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, και σύμφωνα με τα οποία δηλώθηκαν τα αποθέματα έναρξης και λήξης στα Έντυπα Ε3 των ετών 2018 και 2019, έφεραν αποκλίσεις τόσο ως προς τις τιμές των ειδών, όσο και στις ποσότητες των ειδών αυτών, καθώς αποτελούν «αρχικά ακατέργαστα αρχεία της απογραφής που εξάγονται από το εμπορικό πρόγραμμα» τα οποία έχρηζαν περαιτέρω ελέγχου και επεξεργασίας από τον ίδιο. Επισήμανε δε, ότι τα τελικά ορθά αρχεία των απογραφών της 31.12.2018 και της 31.12.2019 δε δύναντο να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου «λόγω της καθολικής ζημίας που έχουν υποστεί οι υπολογιστές και όλο το δίκτυο του καταστήματος από την πλημμύρα της».

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν τηρήθηκε το λογιστικό αρχείο των ιδιόκτητων αποθεμάτων της 31.12.2018 και το λογιστικό αρχείο των ιδιόκτητων αποθεμάτων της 31.12.2019, κατά παράβαση των άρθρων 4, 5, 6 και 7 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό και με το άρθρο 13 του ΚΦΔ, με αποτέλεσμα από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα να μην παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνταν για την ευχερή διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Η μη τήρηση του λογιστικού αρχείου των ιδιόκτητων αποθεμάτων της 31.12.2018 και του λογιστικού αρχείου των ιδιόκτητων αποθεμάτων της 31.12.2019 είχε ως αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, ήτοι «πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς» και «έλεγχο ορθής αποτίμησης για δύο (2) τουλάχιστον είδη επιλεκτικά με βάση τη τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία», που προβλέπονται στην Α.1293/2019 «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά».

Περαιτέρω, το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος και της συζύγου τουτου με **ΑΦΜ**, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης τους, σύμφωνα με τους παρακάτω πίνακες:

Φορολογικό έτος 2018

ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	
Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα - προσφεύγοντος	34.039,88	Οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης (δεδομένα από άρση τραπεζικού απορρήτου)	31.221,50
Μερίσματα - τόκοι - δικαιώματα - προσφεύγοντος	1,67	Τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων - προσφεύγοντος	7.809,68
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία - προσφεύγοντος	2.849,33	Αγορά ή χρον. μίσθωση ή χρημ. μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών - συζύγου	900,63
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά - συζύγου	1.964,86	Τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων - συζύγου	1.027,50
Κέρδη από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα - συζύγου		Πληρωμή φορολογικών υποχρεώσεων - προσφεύγοντος	15.048,55
Μερίσματα - τόκοι – δικαιώματα - συζύγου	0,16	Πληρωμή φορολογικών υποχρεώσεων - συζύγου	543,70
Σύνολο	38.855,90	Σύνολο	56.551,56

Φορολογικό έτος 2019			
ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	
Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα - προσφεύγοντος	26.874,23	Οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης (δεδομένα από άρση τραπεζικού απορρήτου)	35.060,77
Μερίσματα - τόκοι - δικαιώματα - προσφεύγοντος	0,85	Τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων - προσφεύγοντος	7.916,17
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία - προσφεύγοντος	3.160,91	Αγορά ή χρον. μίσθωση ή χρημ. μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών - προσφεύγοντος	5.000,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά - συζύγου	1.861,47	Τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων - συζύγου	1.027,52

Κέρδη από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα - συζύγου	6.980,75	Πληρωμή φορολογικών υποχρεώσεων - προσφεύγοντος	15.713,90
Μερίσματα - τόκοι - δικαιώματα - συζύγου	0,27	Πληρωμή φορολογικών υποχρεώσεων - συζύγου	161,24
Σύνολο	38.878,48	Σύνολο	64.879,60

Στον κωδικό 788 της με αριθμόδήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε για το φορολογικό έτος 2018, ο προσφεύγων είχε συμπεριλάβει το ποσό των 5.800,00€ ως ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο. Επίσης, στον κωδικό 787 της με αριθμόδήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε για το φορολογικό έτος 2019, είχε συμπεριλάβει το ποσό των 6.000,00€ ως ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο και στον κωδικό 788 της ίδιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος το ποσό των 4.000,00€ ως ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο (για τη σύζυγο), όπως επισημαίνεται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας. Ωστόσο, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών για την κάλυψη αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος με έμμεσες μεθόδους τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών, καθώς πρόκειται για επιχείρηση που ασχολείται με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων (εμπόριο γεωργικών φαρμάκων, σπόρων και εργαλείων) και κύρια πηγή εσόδων της αποτελεί η πώληση εμπορευμάτων, κυρίως το χονδρικό εμπόριο με ελεγχόμενο απόθεμα, αφού τηρεί βιβλίο απογραφής. Με το με αριθμό καταχώρησηςέγγραφο του, ο αρμόδιος ελεγκτής εισηγήθηκε την τροποποίηση της αρχικής εντολής ελέγχου ως προς τον τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος του προσφεύγοντος με την έμμεση τεχνική που προβλέπεται στο άρθρο 32 §1 περ. α' του ν. 5104/2024, ήτοι την τεχνική της αρχής των αναλογιών. Η τροποποίηση της εντολής ελέγχου εγκρίθηκε από τον προϊστάμενο της φορολογικής αρχής από κοινού με την υποδιευθύντρια και την προϊσταμένη του τμήματος ελέγχου και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το με αριθμόέγγραφο στις, με επίδοση στην έδρα του.

Έπειτα, η φορολογική αρχή επεξεργάστηκε τα δεδομένα της απογραφής έναρξης, της απογραφής λήξης και τα φορολογικά στοιχεία αγορών και πωλήσεων που τέθηκαν στην διάθεσή της από τον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Επέλεξε ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα από όλα τα είδη που εμπορεύτηκε ο προσφεύγων και προσδιόρισε τη μέση τιμή αγοράς και μέση

τιμή πώλησης των ειδών αυτών. Στη συνέχεια, ο έλεγχος προσδιόρισε τους συντελεστές μικτού κέρδους για κάθε κωδικό είδους ξεχωριστά. Κατόπιν, προσδιόρισε και τον μέσο συντελεστή μικτού κέρδους ως προς το κόστος πωληθέντων σε **29,0023% για το φορολογικό έτος 2018** και σε **23,9803% για το φορολογικό έτος 2019**.

Ο προσφεύγων, με την με αριθμό πρωτοκόλλουΥπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλε στη φορολογική αρχή, δήλωσε ότι ο μέσος συντελεστής μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων ανερχόταν σε **24,50% για το φορολογικό έτος 2018** και σε **22,50% για το φορολογικό έτος 2019**. Περαιτέρω επεσήμανε τα εξής:

«Υπάρχουν παράγοντες που μεταβάλλουν το αναφερόμενο στην υπεύθυνη δήλωση μέσο συντελεστή (ποσοστό) μικτού περιθωρίου κέρδους επί κόστους πωληθέντων (22,50%) και οι οποίοι είναι:

A) Η υποβάθμιση των ειδών λόγω της λήξης της ημερομηνίας καταλληλότητάς του (η ημερομηνία λήξης έχει παρέλθει).

B) Η λήξη της άδειας έγκρισης χρήσης του προϊόντος και η συνεπακόλουθη απόσυρσή του από την αγορά. Όλα τα αγροχημικά προϊόντα υπόκεινται σε αδειοδότηση με ειδική έγκριση που έχει συγκεκριμένη ημερομηνία λήξης και επομένως η συνέχιση της κυκλοφορίας του επιτρέπεται μόνον με την ανανέωση της άδειας του από αρμόδιους φορείς αδειοδότησης (ΥΠΑΑΤ, ΕΕ)

Γ) Η έκτακτη απόσυρση του προϊόντος για λόγους ασφαλείας και προστασίας του περιβάλλοντος ή ακόμη και για εμπορικούς λόγους της εταιρείας που το παράγει.

Δ) Η φυσική αλλοίωση της ικανότητας κάποιων προϊόντων πχ οι σπόροι σποράς είναι προϊόντα τα οποία χάνουν τη φυτρωτική τους ικανότητα, κάποια στο 100% από την πρώτη κιόλας χρονιά, πχ σπόροι πατάτας, ριζώματα σπαραγγιού κ.α. ενώ κάποια άλλα στο 20%-30% από το πρώτο κιόλας έτος μετά το έτος παραγωγής τους, πχ βαμβάκι, καλαμπόκι κ.α.

Ε) Η υποβάθμιση κάποιων προϊόντων λόγω της έκθεσής του σε ακραία καιρικά φαινόμενα πχ σπόροι, λιπάσματα από πλημμύρα, φυτά και σπόροι από παγετούς και καύσωνες.»

Κατά τον επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποίησε η φορολογική αρχή στην έδρα του προσφεύγοντος στις, διαπίστωσε ότι πράγματι υπήρχαν στις εγκαταστάσεις του αποθέματα που η ημερομηνία λήξης τους είχε παρέλθει, ή των οποίων η άδεια είχε ανακληθεί, ή επρόκειτο για σπόρους που είχαν παραχθεί σε προγενέστερα των ελεγχόμενων έτη.

Ακολουθως, η φορολογική αρχή, αφού έλαβε υπόψη της ότι:

- Οι συντελεστές μικτού κέρδους ως προς το κόστος πωληθέντων προσδιορίστηκαν με βάση αντιπροσωπευτικά δείγματα των εμπορευμάτων που πούλησε ο προσφεύγων κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, όχι όμως το σύνολο των ειδών που πωλήθηκαν.
- Ορισμένα είδη του δείγματος εμπορευμάτων εμφάνιζαν ακραίες τιμές συντελεστή μικτού κέρδους, από αρνητικές τιμές έως τιμές άνω του 100%.
- Υπήρχαν αποθέματα που δε δύναντο να πωληθούν, επειδή είτε παρήλθε η ημερομηνία λήξης του είδους, είτε παρήλθε η ημερομηνία αδείας του είδους.

- Σύμφωνα και με τις εξηγήσεις του προσφεύγοντος, είχε μειωθεί η αποδοτικότητα ειδών που δεν είχαν μεταπωληθεί κατά το έτος παραγωγής τους και είτε δεν μπορούσαν να μεταπωληθούν, είτε μεταπωλούνταν με μεγάλη έκπτωση.

- Ο προσφεύγων δήλωσε ότι ο σταθμισμένος ως προς την κατηγορία των ειδών μέσος συντελεστής μικτού κέρδους ανήλθε σε 24,50% για το φορολογικό έτος 2018 και 22,50% για το φορολογικό έτος 2019,

αναγνώρισε ποσοστό φύρας 4,5% για το φορολογικό έτος 2018 και 1,5% για το φορολογικό έτος 2019, με αποτέλεσμα, ο μέσος συντελεστής μικτού κέρδους που προσδιόρισε να διαμορφωθεί σε ποσοστό 24,50% (29,0023% - 4,5%) για το φορολογικό έτος 2018 και 22,50% (23,0098% - 1,5%) για το φορολογικό έτος 2019. Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα έσοδα από εμπορική επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογικού έτους 2018 εφαρμόζοντας την αναλογία (1+ μέσο συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων) απευθείας στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης σύμφωνα και με τα οριζόμενα στην Ε 2016/2020 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ ως εξής:

ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΕΤΟΣ 2018
Αποθέματα Έναρξης	437.532,77
Πλέον: Αγορές χρήσης	826.094,38
Σύνολο	1.263.627,15
Αποθέματα Λήξης	488.827,12
Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων	774.800,03
Επί: αναλογία (1+ Μέσος συντελεστής μικτού κέρδους επί του κόστους) κατόπιν ελέγχου	124,5000%
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018	964.626,04
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	949.466,69
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	15.159,35

ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΕΤΟΣ 2019
Αποθέματα Έναρξης	488.827,12
Πλέον: Αγορές χρήσης	629.634,61
Σύνολο	1.118.461,73
Αποθέματα Λήξης	486.725,10

Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων	631.736,63
Επί: αναλογία (1+ Μέσος συντελεστής μικτού κέρδους επί του κόστους) κατόπιν ελέγχου	122,5000%
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018	773.877,37
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	761.480,33
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	12.397,04

Συνεπώς, το μη δηλούμενο εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα του προσφεύγοντος και συνακόλουθα οι αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές του για το φορολογικό έτος 2018 υπολογίσθηκαν σε **15.159,35€** και για το φορολογικό έτος 2019 σε **12.397,04€**.

Ακολούθως, στιςη φορολογική αρχή συνέταξε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμόσημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, με το οποίο κλήθηκε ο προσφεύγων να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά τα αποτελέσματα του ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του. Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων, υπέβαλε το με αριθμό πρωτοκόλλουυπόμνημα με τις απόψεις του, το οποίο λήφθηκε υπόψη από τη φορολογική αρχή, χωρίς όμως να μεταβάλει το πόρισμά της για την φορολογία του Φ.Π.Α.. Τέλος, η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας συνέταξε την με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του ν.2859/2000.

Επειδή, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, ο προσφεύγων κάνει λόγο για έλλειψη αιτιολογίας και νόμιμης βάσης των προσβαλλόμενων πράξεων. Ειδικότερα, μέμφεται την κρίση της φορολογικής αρχής περί:

- Απόρριψης δαπάνης που αφορούσε την αγορά ενός «κλαρκ ΤΟΥΟΤΑ», παρόλο που προσκομίσθηκαν τα νόμιμα παραστατικά.
- Μη τήρησης του λογιστικού αρχείου των ιδιόκτητων αποθεμάτων της 31.12.2018 και του λογιστικού αρχείου των ιδιόκτητων αποθεμάτων της 31.12.2019.
- Συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 ν.4172/13 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών τον Φ.Π.Α. ποσού 3.120,00€ του υπ'αρ. 78 Τ-Δ.Α./10.10.2018 για την αγορά ενός «κλαρκ ΤΟΥΟΤΑ» καθαρής αξίας 13.000,00€ με το αιτιολογικό ότι δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό που να αποδεικνύει ότι η μεταβίβαση του ΚΛΑΡΚ οριστικοποιήθηκε και ότι ο προσφεύγων είχε τη νόμιμη κυριότητα του περονοφόρου οχήματος. Στην έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επισημαίνεται ότι:

1) Η διαδικασία της μεταβίβασης του υπό κρίση περονοφόρου οχήματος δεν ολοκληρώθηκε εντός των ελεγχόμενων ετών 2018 και 2019, αλλά ακόμα και μέχρι τη σύνταξη της έκθεσής της.

2) Ο ελεγχόμενος έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, ως αντίγραφο άδειας κυκλοφορίας, ένα έγγραφο στην Ιαπωνική γλώσσα, από την οποία δεν προκύπτει σε ποιο όχημα αφορά, αλλά ούτε και αν ο ελεγχόμενος είναι ιδιοκτήτης του οχήματος.

3) Στην περίπτωση αγοράς έτερου περονοφόρου οχήματος μάρκας NISSAN, ο προσφεύγων κατείχε τη σχετική άδεια κυκλοφορίας στο όνομά του, και είχε προβεί στην καταβολή του σχετικού τέλους μεταβίβασης. Επιπρόσθετα, το ΚΛΑΡΚ μάρκας NISSAN, με ημερομηνία 1ης άδειας έτους 2003, αποκτήθηκε έναντι 2.013,80€ πλέον Φ.Π.Α., ενώ στην περίπτωση του ΚΛΑΡΚ μάρκας ΤΟΥΟΤΑ, με έτος κατασκευής το 2008, αυτό αποκτήθηκε έναντι 13.000,00€ πλέον Φ.Π.Α., παρόλο που υπήρχε αδυναμία ολοκλήρωσης της διαδικασίας μεταβίβασης (απουσία πιστοποιητικού CE).

4) Το Ιδιωτικό Συμφωνητικό πώλησης γεωργικού μηχανήματος που προσκομίστηκε, φέρει βεβαίωση του γνήσιου της υπογραφής των αντισυμβαλλόμενων την , ήτοι τρέχουσα ημερομηνία. Επομένως, κρίνεται ότι το έγγραφο δημιουργήθηκε με σκοπό να χορηγηθεί στον έλεγχο ως δικαιολογητικό και όχι κατά την έκδοση του υπό κρίση τιμολογίου πώλησης του ΚΛΑΡΚ. Ως εκ τούτου, δε λαμβάνεται υπ' όψη από τον έλεγχο, αφού ως ιδιωτικό συμφωνητικό δεν υπήρχε κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης της υπό κρίση συναλλαγής, ήτοι την

5) Ο προσφεύγων δηλώνει ότι δεν έχει χρησιμοποιήσει το υπό κρίση περονοφόρο όχημα στην παραγωγική του δραστηριότητα, από την ημερομηνία αγοράς του το 2018. Ως εκ τούτου, δεν δύναται να εκπέσει το φόρο εισροών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί το πάγιο αυτό περιουσιακό στοιχείο, καθώς δε χρησιμοποιήθηκε σε φορολογητέες πράξεις.

6) Κατά την αγορά οχημάτων, αγροτικών μηχανημάτων και μηχανημάτων έργου, μόνο το τιμολόγιο αγοράς δεν επαρκεί για τη μεταβίβαση της κυριότητας από τον πωλητή στον αγοραστή, αλλά πρέπει να υφίστανται πρόσθετα δικαιολογητικά και να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία μεταβίβασης και η έκδοση άδειας κυκλοφορίας στο όνομα του αγοραστή, προκειμένου ο αγοραστής να θεωρείται νόμιμος κάτοχος του οχήματος ή μηχανήματος.

7) Το με αρ.πιστοποιητικό της, το οποίο βασίζεται στα δικαιολογητικά που προσκόμισε ο ελεγχόμενος, ήτοι το τιμολόγιο αγοράςκαι το ιδιωτικό συμφωνητικό με βέβαιη χρονολογία από, εκδόθηκε την, έχει ισχύ από την και όχι προγενέστερη, και χρησιμοποιείται με σκοπό την έκδοση άδειας κυκλοφορίας για το επίμαχο περονοφόρο όχημα.

Επομένως, το με αρ.πιστοποιητικό της επιβεβαιώνει την παρούσα κατάσταση και όχι την κατάσταση και την νόμιμη κατοχή του μηχανήματος κατά την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου αγοράς, ήτοι την

8) Σύμφωνα με το αρ. 30 του Ν. 2859/2000, ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Χωρίς την ολοκλήρωση της μεταβίβασης του περονοφόρου οχήματος, δεν έχει ο ελεγχόμενος νόμιμα το δικαίωμα χρησιμοποίησης αυτού για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, ο προσφεύγων πράγματι δεν προσκόμισε όλα τα νόμιμα δικαιολογητικά για να αποδείξει ότι απέκτησε τη νόμιμη κυριότητα του υπό κρίση περονοφόρου οχήματος και ότι χρησιμοποίησε αυτό σε φορολογητέες πράξεις, για να έχει το δικαίωμα της έκπτωσης του φόρου εισροών με τον οποίο αυτό επιβαρύνθηκε.

Επειδή, κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 που έλαβε χώρα εντός του έτους 2019 και 2020 αντίστοιχα (και ακολούθως υποβλήθηκαν οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος), ήτοι προγενέστερα της πλημμύρας της, μεταφέρθηκαν τα συνολικά ποσά από τα μη ορθά δεδομένα απογραφών, όπως και ο ίδιος ο προσφεύγων επιβεβαιώνει. Περαιτέρω, δεν δίνει καμία εξήγηση για το πώς διασώθηκαν τα δεδομένα του εμπορικού προγράμματος (με τα ακατέργαστα αρχεία) και όχι του τελικού επεξεργασμένου αρχείου. Η από 12.07.2023 αίτηση του προσφεύγοντος προς την επιτροπή Κρατικής Αρωγής της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας-Περιφερειακής Ενότητας Πέλλας, σχετικά με τη θεομηνία που έπληξε την περιοχήστις(ημερομηνία όπως αναγράφεται στην αίτηση), που συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προς επίρρωση του ισχυρισμού του, δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο απώλειας των συγκεκριμένων λογιστικών αρχείων. Καίτοι η θεομηνία συνιστά έκτακτο φυσικό φαινόμενο, ωστόσο ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει αφενός ότι τα λογιστικά του αρχεία υπέστησαν καταστροφή λόγω της θεομηνίας και αφετέρου, δεν αποδεικνύει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια ως προς τη διαφύλαξη των εν λόγω αρχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/13 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνει η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της: **α)** ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών όπου το ποσό που μπορούσε να επικαλεστεί από δηλωθέντα εισοδήματα που απέκτησε έως και την χρήση 2017, ήταν 359.922,62€. **β)** δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης όπου ανέγραψε τα περιουσιακά του στοιχεία και από τις οποίες προέκυπτε, ότι είχε στην κατοχή του μετρητά, την 1-1-2018, ποσού 160.000,00 €, την 31-12-2018 ποσού 100.000,00 € και την 31-12-2019 ποσού 60.000,00 €.

Ωστόσο, τα ανωτέρω που επικαλείται δεν αποτελούν δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, ήτοι εισόδημα που εμπίπτει σε μία από τις οριζόμενες στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου κατηγορίες (μισθωτή εργασία –συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου). Η ανάλυση κεφαλαίου συνιστά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.2 περ. ε' του ν.4172/2013.

Επίσης, η φορολογική αρχή, πέραν της συνδρομής της προϋπόθεσης της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου (το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος και της συζύγου του), διαπίστωσε και τη μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και συγκεκριμένα τη μη συμμόρφωση του προσφεύγοντος με τις κατ' άρθρον 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις του, διότι τα τελικά επεξεργασμένα αρχεία των απογραφών του, δεν ήταν διαθέσιμα, λόγω της καθολικής ζημίας που υπέστησαν οι υπολογιστές και όλο το δίκτυο του καταστήματός του, από την πλημμύρα της 5-6-2023, ως ο ίδιος ισχυρίσθηκε.

Επειδή, ο προσφεύγων διαμαρτύρεται ότι για τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των έμμεσων μέθοδων και δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες, για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές, όμως εν προκειμένω, η φορολογική αρχή δεν έκανε επιμερισμό των αποκρυσθαισών εκροών, αλλά τις υπήγαγε όλες συλλήβδην σε ενιαίο συντελεστή Φ.Π.Α. κατά παράβαση της Ε 2047/5 -7-2023.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας προκύπτει ότι η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων του προσφεύγοντος (σελ. 32-33) και επιμέρισε τις μη δηλούμενες εκροές ανά συντελεστή Φ.Π.Α., ως κάτωθι:

Φορολογική περίοδος 01.01.2018 – 31.12.2018			
	Ποσοστό συμμετοχής στις εκροές	Αξία	Αναλογούν ΦΠΑ
Αξία φορολογητέων εκροών - 13%	90,07%	13.654,61	1.775,10
Αξία φορολογητέων εκροών - 24%	9,93%	1.504,73	361,13
Αξία φορολογητέων εκροών - 9%	0,00%	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΑΣ	100,00%	15.159,35	2.136,23

Φορολογική περίοδος 01.01.2019 – 31.12.2019			
	Ποσοστό συμμετοχής στις εκροές	Αξία	Αναλογούν ΦΠΑ
Αξία φορολογητέων εκροών - 13%	88,69%	10.995,17	1.429,37
Αξία φορολογητέων εκροών - 24%	11,18%	1.386,08	332,66
Αξία φορολογητέων εκροών - 9%	0,13%	15,79	1,42
ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΑΣ	100,00%	12.397,04	1.763,45

Επειδή, στην με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του ν.2859/2000 φορολογικών περιόδωντης Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, εκτίθενται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα οι ελεγκτικές ενέργειες και διαπιστώσεις που αιτιολογούν τον καταλογισθέντα Φ.Π.Α.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, στο άρθρο 25 παρ.1 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «...Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του 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 (Σ.τ.Ε. 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97 (σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις των Ν. 4174/2013 και Ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, συντελεί στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής..

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση έχει – κατ’ αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (Σ.τ.Ε. 1253/1992, Σ.τ.Ε. 3278/1992, Σ.τ.Ε. 2266/1995 και Σ.τ.Ε. 3333/1995), εκτός αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Σ.τ.Ε. 53/1992 και Σ.τ.Ε. 457/1994).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί. Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεπτοιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, εν προκειμένω, με την επιβολή των υπό κρίση φόρων θέμα παραβίασης των προαναφερόμενων αρχών του δημοσίου δικαίου δεν τίθεται.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης:

A) Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδουτου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

	ποσό
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	10.540,33€

B) Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδουτου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

	ποσό
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8.532,83€

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**

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.