



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **16.05.2025**

Αριθμός απόφασης: **867**

**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 φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 και **β)** της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 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 φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο γεωργικών φαρμάκων, κύριος φόρος ύψους 11.625,45€, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 5.812,73€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.987,38€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **19.425,56€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε 964.626,04€ από 949.466,69€ βάσει δήλωσης (διαφορά 15.159,35€), 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 μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του δαπάνες/αγορές ύψους 11.734,57€.

- Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 7.558,02€, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 3.779,01€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.377,59€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **12.714,62€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε 780.182,37€ από 767.785,33€ βάσει δήλωσης (διαφορά 12.397,04€), 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 μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του δαπάνες/αγορές ύψους 7.287,74€.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησηςέκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013 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) 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 7 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.....».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:...ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 , εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1061/12-04-2017 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του Ν.4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.» ορίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 . Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 , ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του Ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του

Ν.3862/2010 . Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),

- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,

- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,

- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού».

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών....

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.».

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',....

3. Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4%
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων εκτός από μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO2/χλμ.	12%
Ύψαλα στοιχεία και δικαιώματα, έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10%
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός, και λογισμικό	20%
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10%
.....	

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με

απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).....

9. Ο υπολογισμός της τιμής κτήσης σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 42 γίνεται με βάση τις φορολογικές αποσβέσεις.....».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1073/2015 (κωδικοποιημένη με την ΠΟΛ 1103/2015), με θέμα: Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013. διευκρινίσθηκε ότι: «. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 , όπως ισχύουν, καθορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές προκειμένου για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 , για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο νέος νόμος δε συναρτά τη διενέργεια αποσβέσεων με το χρόνο απόκτησης των παγίων. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για φορολογικές αποσβέσεις που διενεργούνται σε φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης των παγίων δηλαδή, είτε αυτά αποκτήθηκαν πριν από την 01.01.2014 είτε μετά την ημερομηνία αυτή. Στην περίπτωση διαχειριστικής περιόδου με έναρξη πριν την 01.01.2014, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων είναι αυτονόητο ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ.στ' της παρ.1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.) όπως ίσχυαν, αποκλειστικά για τη χρήση αυτή και οι νέες διατάξεις θα εφαρμοστούν από την επόμενη περίοδο.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αφενός για όλα τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (παρ.1 και 2 άρθρου 21, παρ.1 του άρθρου 47 του νόμου αυτού).

2. Ειδικότερα, με την παρ.1 του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' της παραγράφου αυτής, β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Διευκρινίζουμε ότι ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους.....

4. Με την παρ.3 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι οι εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

5. α. Με την παρ.4 του ίδιου άρθρου, ορίζονται οι συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο ως εξής:

Το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης, ανακατασκευής και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα συντελεστών:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10

5.β. Οι παραπάνω κατηγορίες παγίων που αποσβένονται με τον αντίστοιχο συντελεστή είναι γενικές και ο νομοθέτης, σε αντίθεση με παλαιότερες διατάξεις, δεν υιοθέτησε την αναλυτική ούτε την ειδική κατηγοριοποίηση των παγίων. Κατόπιν αυτού, η ένταξη σε κατηγορία συγκεκριμένου πάγιου περιουσιακού στοιχείου γίνεται από την ίδια την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί με βάση τη χρήση, το σκοπό και τα ειδικά χαρακτηριστικά του.

Εάν κάποιο πάγιο, παρά τα παραπάνω, δεν μπορεί να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες του πιο πάνω πίνακα, ο συντελεστής απόσβεσης αυτού θα είναι εκείνος των «λοιπών παγίων στοιχείων» δηλαδή δέκα τοις εκατό (10%) και όχι εκείνος που τυχόν προκύπτει από την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου αυτού....

5. στ. Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους καθόσον δεν αποτελούν κόστη κτήσης ή κατασκευής, βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής του πίνακα της παρ.4 του άρθρου αυτού.

6. Με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων της παρ.4 γίνεται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών). Υπόχρεοι είναι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους

πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο, καθώς και ο μισθωτής σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης της παρ.2.

Σε περίπτωση, που διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και οι επιχειρήσεις υποχρεούνται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσουν τα προκύψαντα αποτελέσματα με την προσθήκη αυτών ως λογιστική διαφορά, ενώ σε αντίθετη περίπτωση, αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε.

Ακόμη, από τις παραπάνω διατάξεις, προκύπτει ότι οι φορολογικές αποσβέσεις διενεργούνται πλέον μόνο με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων. Ειδικές διατάξεις που προβλέπουν διαφορετικό τρόπο διενέργειας αποσβέσεων εξακολουθούν να ισχύουν (όπως π.χ. άρθρο 97 Ν.1892/1990 , άρθρο 26 Ν.2093/1992 , άρθρο 25 Ν.2338/1995 , άρθρο 2 Ν.3755/2009 , κ.λπ.)

7. Με την παρ.6 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4 και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

Σε περίπτωση πώλησης του παγίου πριν την ολοσχερή απόσβεσή του, διενεργούνται αποσβέσεις μέχρι και τον τελευταίο μήνα που χρησιμοποιήθηκε, χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών που χρησιμοποιήθηκε τον μήνα αυτό.

Σημειώνεται ότι όσον αφορά στα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, ούτε και για τις τυχόν παρεπόμενες ασχολίες της, δηλαδή εκείνα τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης (ή σε αδράνεια), γι' αυτά και για το χρονικό διάστημα που είναι εκτός εκμετάλλευσης δεν θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις, δεδομένου ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση αυτών λόγω μη ύπαρξης λειτουργικής φθοράς τους. Κατά τον χρόνο που θα αρχίσει πάλι η παραγωγική τους λειτουργία, συνεχίζουν να διενεργούνται οι φορολογικές αποσβέσεις έως την πλήρη απόσβεσή τους.....

8. Με την παρ.7 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος.

Επομένως, η διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων για κάποιο πάγιο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί γι' αυτό γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του (μείον ένα λεπτό), χωρίς να ενδιαφέρει αν αυτό εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση.

Εάν η αποσβέσιμη αξία (αξία κτήσης) ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αυτό αποκτήθηκε. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε (5) έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.). Δηλαδή, η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυνητική....».

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», διευκρινίσθηκε ότι:

«Άρθρο 1, Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2, Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ...

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο

προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Άρθρο 3, Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Άρθρο 4, Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5, Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6, Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/ φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013

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, 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)», διευκρινίσθηκε ότι: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία της φορολογουμένης και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω

ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/ δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: -επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων. -επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης. - επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

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 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να

προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται».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 ν.5104/2024 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 ενώπιόν 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 ελεγχόμενου, 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 φορολογίας εισοδήματος, η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας πραγματοποιώντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, διαπίστωσε τα κάτωθι:

Α) Εξέπεσαν δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος ύψους 11.734,57€ για το φορολογικό έτος 2018 και ύψους 7.287,74€ για το φορολογικό έτος 2019, που δεν έπρεπε να εκπέσουν σύμφωνα με άρθρα 23 παρ. ιδ' και 24 του ν.4172/2013, συγκεκριμένα για το φορολογικό

έτος 2018 αποσβέσεις ποσού 5.399,58€ και δαπάνες μισθοδοσίας ποσού 6.334,99€ και για το φορολογικό έτος 2019 αποσβέσεις ποσού 6.699,58€ και δαπάνες ασφαλιστικών εισφορών ποσού 588,16€.

Β) 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 είναι σε συμφωνία με τα αποθέματα έναρξης και λήξης που δηλώθηκαν στα έντυπα Ε3 των φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Ωστόσο, υπήρχαν 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.έγγραφο 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 05.06.2023».

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».

Γ) Το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος και της συζύγου του 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	1.861,47	Τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων - συζύγου	1.027,52

- συζύγου			
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 καταχώρησηςέγγραφό 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 **07.11.2024**, 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 **07.11.2024**, 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.

Ακολουθώντας, 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 για το φορολογικό έτος 2018 υπολογίσθηκε σε **15.159,35€** και για το φορολογικό έτος 2019 σε **12.397,04€**.

Ακολούθως, στις **19.11.2024** η φορολογική αρχή συνέταξε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμόσημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, με το οποίο κλήθηκε ο προσφεύγων να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με 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, με αποτέλεσμα την μείωση λογιστικών διαφορών (βάσει ελέγχου).

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:

- Μη τήρησης του λογιστικού αρχείου των ιδιόκτητων αποθεμάτων της 31.12.2018 και του λογιστικού αρχείου των ιδιόκτητων αποθεμάτων της 31.12.2019.
- Μη προσκόμισης των αποδεικτικών εξόφλησης με τραπεζικά μέσα, για την μισθοδοσία των εργαζόμενωνκαι, από τον 1ο του 2018 έως και 9ο του 2018, ποσού 6.334,99€.
- Απόρριψης αποσβέσεων επί αγορασθέντος «κλαρκ ΤΟΥΟΤΑ» και ανεγερθέντος κτιρίου και (για τα υπόλοιπα πάγια) μη προσκόμισης των τιμολογίων αγοράς (εκτός από το τιμολόγιο αγοράς για το IPHONE X αξίας 800,00€).

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 05.06.2023, 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 04.06.2023 (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, η φορολογική αρχή απέρριψε δαπάνες μισθοδοσίας για το φορολογικό έτος 2018 των εργαζομένων του προσφεύγοντοςκαι, συνολικού ύψους 6.334,99€, με το αιτιολογικό ότι δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. ιδ' του ν.4172/2013, για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται: **α)** Για τον μεν πρώτο ότι έγινε συμψηφισμός τους με αντίστοιχες εγγραφές είσπραξης που αφορούσαν αγορές αγροεφοδίων του ιδίου, οι οποίες όμως εκτελούνταν στο όνομα της νύφης του,συζύγουτου Όπως εξηγεί, οο οποίος το έτος 2018 ήταν υπάλληλός του, καλλιεργούσε στα χωράφια του σπαράγγια για τα οποία προμηθεύτηκε όλα τα αγροεφόδια από τον προσφεύγοντα. Λόγω όμως της επαγγελματικής του δραστηριότητας ως κτηνίατρος, αδυνατούσε να δηλώσει τις καλλιέργειες αυτές στο όνομά του και γι ' αυτό, όλη την αγροτική δραστηριότητα την ασκούσε στο όνομα της νύφης του Έτσι λοιπόν, από τις αρχές του 2018, με αφορμή την έναρξη της καλλιεργητικής περιόδου, του πρότεινε να αρχίσει να πληρώνει προκαταβολικά και σταδιακά, την οφειλή στο όνομα της νύφης του για την καλλιεργητική περίοδο του 2018, με συμψηφισμό των απαιτήσεών του από τον προσφεύγοντα για τους μισθούς του, την οποία πρόταση αποδέχθηκε, οπότε, κάθε φορά για την πληρωμή του μισθού του, εκδιδόταν απόδειξη πληρωμής - συμψηφισμού προς αυτόν (ίση με το ποσό του μισθού που του όφειλε) και αντίστοιχα ισόποση απόδειξη είσπραξης - συμψηφισμού προς την(ως προκαταβολή του ποσού που θα απαιτούσαν οι καλλιέργειές της). Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού του, επισύναψε τα σχετικά παραστατικά, ήτοι, αποδείξεις πληρωμής (συμψηφισμού) προς τονκαι ισόποσες αποδείξεις είσπραξης (συμψηφισμού) προς την, για κάθε μία από τις πιο πάνω αναφερόμενες μισθολογικές περιόδους, το πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης τουτου

....., υιού του θανόντος ήδηκαι συζύγου της, όπου αποδεικνύεται η συγγένεια και β) Για τη δεύτερη, οι αμοιβές μισθοδοσίας δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικά μέσα, διότι υπήρξε συμψηφισμός τους με αντίστοιχες εγγραφές είσπραξης που αφορούσαν πληρωμή παλαιότερων οφειλών της στον προσφεύγοντα (οικονομικές διευκολύνσεις που της παρείχε λόγω οικονομικής δυσπραγίας της), καθόσον, πριν την οικειοθελή αποχώρησή της από την επιχείρησή του, τον παρακάλεσε να τον εξοφλήσει σταδιακά, με συμψηφισμό με αυτές του τελευταίου μισθού της και του δώρου των Χριστουγέννων, όπως και έπραξε. Για την πληρωμή της, εξέδωσε απόδειξη πληρωμής-συμψηφισμού προς αυτήν, ίση με το ποσό του μισθού και του δώρου που της όφειλε και αντίστοιχα, ισόποση απόδειξη είσπραξης - συμψηφισμού προς την ίδια, για το οφειλόμενο ποσό).

Ωστόσο ο προσφεύγων, ούτε στην περίπτωση τουαπέδειξε ότι οι δαπάνες που συμψήφισε με τον μισθό του, αφορούσαν τον ίδιο και όχι την(τρίτο πρόσωπο), αλλά ούτε και στην περίπτωση τηςαπέδειξε ότι αυτές αφορούσαν διευκολύνσεις ή δάνειο.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος αποσβέσεις ποσού 5.399,58€ για το φορολογικό έτος 2018 και ποσού 6.699,58€ για το φορολογικό έτος 2019, συγκεκριμένα για δαπάνη αγοράς ενός «κλαρκ ΤΟΥΟΤΑ» και δαπάνες ανέγερσης κτιρίου, ενώ για τα υπόλοιπα πάγια, κατόπιν προσκόμισης στη φορολογική αρχή των αντίστοιχων τιμολογίων, μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, οι σχετικές δαπάνες έγιναν αποδεκτές.

Επειδή, ο προσφεύγων με το με αριθμό πρωτοκόλλουυπόμνημα με τις έγγραφες απόψεις του (σε απάντηση του με αριθμόσημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου), μεταξύ άλλων συνυπέβαλε στη φορολογική αρχή υπεύθυνη δήλωση ακινησίας μηχανήματος, στην οποία δήλωσε υπεύθυνα ότι το συγκεκριμένο μηχάνημα δεν το λειτουργεί λόγω αδυναμίας (μέχρι στιγμής) έκδοσης άδειας κυκλοφορίας και τις εργασίες στην επιχείρησή του τις εκτελεί με το άλλο μηχάνημα για το οποίο κατέχει κανονικά άδεια. Ωστόσο, η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο (σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 6 του ν.4172/2013).

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 64-67) της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ο προσφεύγων προσκόμισε στη φορολογική αρχή συγκεντρωτική κατάσταση πολυάριθμων τιμολογίων και λοιπών δικαιολογητικών, καθώς και τα αντίστοιχα παραστατικά τους, συνολικής αξίας ύψους **128.489,56€**, που, ως ισχυρίστηκε, αποτελούσαν δαπάνες ανέγερσης κτιρίου. Όμως, η εν λόγω φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις σχετικές αποσβέσεις, διότι δεν δύνατο να προσδιορίσει το ύψος αυτών και να επαληθεύσει την ορθότητα του υπολογισμού τους από τον προσφεύγοντα, λαμβάνοντας υπόψη της ότι:

- Τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν από το 2004 έως το 2007 και αφορούσαν οικοδομικά υλικά, υδραυλικά, κουφώματα, είδη μπάνιου και κουζίνας, πλακάκια και άλλα είδη υγιεινής, ράφια και λοιπό εξοπλισμό.
- Ο προσφεύγων εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2018 και 2019 αποσβέσεις χρήσης σε ποσοστό 4% επί της συνολικής αξίας των δαπανών ανέγερσης κτηρίου.
- Ορισμένα είδη δεν αποτελούν κτιριακά στοιχεία, όπως τα ράφια, τα κλιματιστικά, οι τροχοί, τα φωτιστικά, είδη όπως πιγκάλ, σαπουνοθήκη, χαρτοθήκη κτλ, και όφειλαν να έχουν αποσβεστεί με υψηλότερο συντελεστή πλήρως σε προγενέστερες των ελεγχόμενων περιόδους.
- Σε ορισμένες περιπτώσεις τα τιμολόγια αγοράς σκυροδέματος αφορούσαν παραδόσεις κατά το έτος 2004 στο Δροσερό Ν. Πέλλας, ενώ το εν λόγω υποκατάστημα δηλώθηκε την 27.04.2005.
- Σε ορισμένες περιπτώσεις τα περιγραφόμενα είδη παραπέμπουν σε ανακαίνιση οικίας και όχι επαγγελματικής στέγης, όπως καμπίνα υδρομασάζ, μάρμαρα, πολυάριθμα κλιματιστικά, πολυάριθμα είδη υγιεινής (καζανάκια, νιπτήρες κτλ), τα οποία δεν εντοπίστηκαν από τον έλεγχο στις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Δεν προσκομίσθηκαν οικοδομικές άδειες είτε για την εγκατάσταση στο Δροσερό είτε για την εγκατάσταση στην, όπου φέρεται να παραδόθηκαν τα οικοδομικά υλικά.
- Δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου σχετική επιμέτρηση από μηχανικό για τις οικοδομικές εργασίες που συμπεριλαμβάνονται στο κόστος ανέγερσης των 128.489,56€.
- Καθόσον, τα οικοδομικά υλικά φέρεται να παραδόθηκαν σε δύο διαφορετικές εγκαταστάσεις, δεν προσκομίσθηκε ανάλυση του κόστους των οικοδομικών εργασιών και υλικών ανά εγκατάσταση, ως έπρεπε.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε, μόνο την οικοδομική άδεια της Πολεοδομίας στην Πέλλας, καθώς και τα ανωτέρω τιμολόγια, που εξετάσθηκαν από τη φορολογική αρχή, η οποία ορθώς έκρινε ότι είναι αδύνατος ο προσδιορισμός των αποσβέσεων των κτιριακών εγκαταστάσεων του προσφεύγοντος και απέρριψε αυτές ως λογιστικές διαφορές.

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 ανάλωση 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, στην με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών **2018** και **2019** της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, εκτίθενται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα οι ελεγκτικές ενέργειες και διαπιστώσεις που αιτιολογούν τον καταλογισθέντα φόρο εισοδήματος.

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 πεποίθησεως 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 φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

	ποσό
Διαφορά φόρου	11.625,45€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν. 4987/2022	5.812,73€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.987,38€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	19.425,56€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

B) Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

	ποσό
Διαφορά φόρου	7.558,02€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν. 4987/2022	3.779,01€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.377,59€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	12.714,62€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.