



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22-04-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 643

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,

Ταχ. Κώδικας : 54639-Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
  - γ. Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και
  - δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **17555 (ELENXIS 6109989)** ενδικοφανή προσφυγή του **ΣΑΜΠΡΗ ΜΑΛΚΟΤΣ** του **ΧΟΥΣΕΙΝ**, με **Α.Φ.Μ. 045241706**, κύρια δραστηριότητα το «χονδρικό εμπόριο ειδών οικιακής χρήσης και εξοπλισμού Π.Δ.Κ.Α.»

και έδρα στην οδό Σαλαμίνας 22, Τ.Κ. 67100, στα Κιμμέρια, Νομού Ξάνθης, κατά των με αριθμό: α) 289/25-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, β) 290/25-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, γ) 291/25-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01. – 31.12.2018, δ) 292/25-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.– 31.12.2019 και ε) 293/25-11-2024 πράξης προσδιορισμού προστίμου του Ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 31-12-2024 έκθεση απόψεων της ως άνω φορολογικής αρχής, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 17555 (ELENXIS 6109989) ενδικοφανούς προσφυγής του ΣΑΜΠΡΗ ΜΑΛΚΟΤΣ του ΧΟΥΣΕΙΝ, με Α.Φ.Μ. 045241706, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. 289/25-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 28.979,15€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού 14.489,58€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 4.800,55€, ήτοι συνολικό ποσό 48.269,28€ κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων με έμμεση τεχνική ελέγχου σε 502.049,03€ έναντι 298.676,64€ βάσει δήλωσης.

Με την υπ' αριθμ. 290/25-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 17.493,35€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού 8.746,68€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 2.632,48€, ήτοι συνολικό ποσό 28.872,51€ κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων με έμμεση τεχνική ελέγχου σε 297.709,48€ έναντι 189.726,12€ βάσει δήλωσης.

Με την υπ' αριθμ. 291/25-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, δεν αναγνωρίσθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ποσού 11.848,47€, και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ποσού 17.258,41€, πλέον προστίμου του άρθρου 58α του Ν. 4987/2022, ποσού 8.629,21€, ήτοι συνολικά ποσό 25.887,62€ και κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων με έμμεση τεχνική ελέγχου σε 502.049,03€ και κατ'επέκταση των φορολογητέων εκροών σε 435.960,20€ έναντι 280.260,33€ βάσει δηλώσεων.

Με την υπ' αριθμ. 292/25-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, δεν αναγνωρίσθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ποσού 13.198,00€ και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ποσού 6.951,76€, πλέον προστίμου του άρθρου 58α του Ν. 4987/2022, ποσού 3.475,88€, ήτοι συνολικά ποσό 10.427,64€ και κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων με έμμεση τεχνική ελέγχου σε 297.709,48€ και κατ'επέκταση των φορολογητέων εκροών σε 232.434,33€ έναντι 178.799,37€ βάσει δηλώσεων.

Με την υπ' αριθμ. **293/25-11-2024** πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 57 του Ν. **5104/2024**, φορολογικού έτους 2024, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, ποσού 15.000,00€ για κάθε έτος, ήτοι συνολικού ποσού 30.000,00€, λόγω μη διαφύλαξης της φορολογικής μνήμης και των αρχείων που δημιούργησε ο Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ) ΕΥΡ15005295, κατά τα κως άνω φορολογικά έτη, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 2 και 4 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 25-11-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου, προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) και προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Α. 1293/23-7-2019, του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., της Απόφασης Α. 1008/20-01-2020 και της εγκυκλίου Ε. 2016/31-01-202, ήτοι κατόπιν διενέργειας ελέγχου με τις «γενικές φορολογικές διατάξεις» και με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «αρχής των αναλογιών», η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε (5) έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. **121/02-05-2024** σχετικής εντολής ελέγχου, του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

1. Εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., καθότι δεν πληρούνται στην υπό κρίση υπόθεση οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).
2. Η επιβολή του του προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), χωρίς καμία αναφορά στον τρόπο υπολογισμού του ύψους αυτού είναι παντελώς αναιτιολόγητη.

### **Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό**

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024, 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. 2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στ) τη μορφή του ελέγχου».

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το 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. 2. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδους».

**Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε και ίσχυσε κατά τα υπό κρίση φορολογικά 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 Ε. 2015/2020 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο. 3.{...} 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. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 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, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του πρώην Κ.Φ.Δ. εκδόθηκε η απόφαση Α. 1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), για την προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (νυν άρθρο 32 του ΚΦΔ), έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το με αριθμό πρωτ. 11585/13-05-2024 αίτημα της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των βιβλίων και των φορολογικών στοιχείων εσόδων-εξόδων και αντίγραφα φορολογικών μηνιών - ψηφιακά αρχεία .txt των εν χρήσει ΦΗΜ. Ο προσφεύγων προσκόμισε τα φορολογικά στοιχεία εξόδων, αλλά δεν προσκόμισε το μπλοκ τιμολογίων Σειράς Δ' με αρίθμηση 101-150 και τα αντίγραφα φορολογικών μηνιών - ψηφιακά αρχεία .txt των ΦΗΜ CCQ17001725 και EYP15005295, καθώς σύμφωνα με την από 10/09/2024 υπεύθυνη δήλωσή του τα είχε απωλέσει. Για τον ΦΗΜ CCQ17001725 έχει δηλωθεί απώλεια με ημερομηνία 04/01/2019 κι έχει επιβληθεί το προβλεπόμενο πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (με την υπ' αρ. 12/07-02-2019 πράξη επιβολής προστίμου). Για τον ΦΗΜ EYP15005295 συντάχθηκε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου και επιβλήθηκε πρόστιμο με την προσβαλλόμενη υπ'αρ. 293/25.11.2024 πράξη.

Επειδή, από την ελεγκτική αρχή διαπιστώθηκε ότι, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 πληρούνται οι προϋποθέσεις των περ. α' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης ατομικής οντότητας, με έμμεσες τεχνικές ελέγχου, καθότι δεν τηρήθηκαν τα λογιστικά αρχεία, σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα και δεν προσκομίστηκε στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση μέρος των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αξίας (ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ). Ειδικότερα, ο προσφεύγων δε διαφύλαξε τις φορολογικές μνήμες των Φ.Η.Μ. CCQ17001725 και EYP15005295, ήτοι τα λογιστικά αρχεία που αυτές παρήγαγαν (αρ. 28 παρ. 1 περ α' του Ν. 4172/2013) και δεν προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή τα εκδοθέντα τιμολόγια της Σειράς Δ' με αρίθμηση 101-150 (αρ. 28 παρ. 1 περ γ' του Ν. 4172/2013).

Επειδή, όπως επισημαίνεται στην από 25.11.2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης (σελ. 75): «Λόγω της μη διαφύλαξης των φορολογικών μηνιών των ΦΗΜ CCQ17001725 και EYP15005295 και των λογιστικών αρχείων που αυτές παρήγαγαν και λόγω της μη προσκόμισης των μπλοκ τιμολογίων της Σειράς Δ' με αρίθμηση 101-150, δεν κατέστη δυνατό να πραγματοποιηθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τις οποίες κρίνεται το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης ως αξιόπιστο ή μη και επειδή, χωρίς τον έλεγχο των ψηφιακών αρχείων .txt των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, δε δύναται επαληθευθεί εάν αυτά τα αρχεία έχουν αλλοιωθεί ή παραποιηθεί και κατ' επέκταση να επαληθευθεί το πραγματικό ύψος του εισοδήματος της επιχείρησης, ο έλεγχος ύστερα από έγκριση του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής, προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος της

οντότητας με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, της περ. α' παρ. 1 άρθρου 32 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ)».

Επειδή, επιπλέον, για το φορολογικό έτος 2019 διαπιστώθηκε ότι πληρούται και η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), καθότι το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντα, συνολικού ποσού 4.260,00€, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των οικογενειακών του δαπανών διαβίωσης, συνολικού ποσού 15.303,29€ (σελίδες 66 και 67 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος):

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι: «Η μη φύλαξη της φορολογικής μνήμης, ως γεγονός από μόνο του, δεν επαρκεί, ούτε καθιστά υποχρεωτική την εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου, όταν υπάρχουν σωρεία έγγραφων φορολογικών στοιχείων, τα οποία έθεσε στη διάθεση της ελεγκτικής αρχής, από τα οποία προκύπτει επακριβώς το πραγματικό του εισόδημα. Προς απόδειξη των όσων αναφέρει, επικαλείται όλα τα έγγραφα τα οποία προσκόμισε στη φορολογική αρχή σε έντυπη μορφή, από τα οποία προκύπτει ότι: α) υπάρχουν όλα τα παραστατικά λιανικής (απόδειξη λιανικών συναλλαγών), β) τα παραστατικά αυτά του μηχανισμού υπάρχουν στα βιβλία εσόδων της επιχείρησης, καταχωρημένα ένα προς ένα, κατά σειρά με την απαραίτητη ανάλυση σε ποσά, ημερομηνίες κλπ., γ) τα συγκεκριμένα παραστατικά έχουν σταλεί - υποβληθεί εμπρόθεσμα στις συγκεντρωτικές καταστάσεις (Μ.Υ.Φ.) των αντίστοιχων ετών έτσι όπως ορίζει ο νόμος για τα έτη αυτά και δ) ο μηχανισμός αυτός ήταν δηλωμένος με τον αριθμό μητρώου στο σύστημα taxisnet της ΑΑΔΕ, για να ξεκινήσει να εκδίδει παραστατικά λιανικής, όπως επίσης έχει προσκομίσει τη δήλωση παύσης λειτουργίας του μηχανισμού τον Απρίλιο του έτους 2019, με την αντίστοιχη αιτία παύσης (αυτοπαράδοση) με μοναδικό αριθμό καταχώρησης, που δίνει το σύστημα, ημερομηνία και τον αριθμό της τελευταίας απόδειξης του μηχανισμού, οι οποίες κινήσεις έγιναν όλες εμπρόθεσμα. Από τα ανωτέρω αποδεικτικά στοιχεία, που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας, ότι υπάρχει όλο το απαιτούμενο υλικό, από το οποίο προκύπτει με βεβαιότητα το ύψος των πραγματικών εισοδημάτων του, πλην των ηλεκτρονικών αρχείων από τον μηχανισμό, που δυστυχώς δεν κατέστη δυνατό να ανακτηθούν, παρά τις προσπάθειες στις οποίες προέβη αναθέτοντας την εργασία σε εξειδικευμένο γραφείο, γεγονός το οποίο από την πρώτη στιγμή με πάσα ειλικρίνεια ανέφερα στην Δ.Ο.Υ.».

Επειδή, από τον προσφεύγοντα δεν τηρήθηκαν τα λογιστικά αρχεία, σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, καθότι δε διαφύλαξε τις φορολογικές μνήμες των Φ.Η.Μ. CCQ17001725 και EYP15005295, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, με συνέπεια τη μη ύπαρξη της δυνατότητας εξακρίβωσης της ορθής καταχώρησης των εσόδων στα απλογραφικά τηρούμενα λογιστικά αρχεία και κατ' επέκταση των λογιστικών και φορολογητέων αποτελεσμάτων των οικείων φορολογικών ετών, ήτοι πληρούται η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/ 2013.

Επειδή, περαιτέρω, δεν προσκομίσθηκε στην ελεγκτική αρχή, μετά από σχετική πρόσκληση, αλλά ούτε στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, μέρος των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αξίας (ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ Σειράς Δ' με αρίθμηση 101-150), με τα οποία διενεργούνται οι εγγραφές στη στήλη των εσόδων των απλογραφικά τηρούμενων λογιστικών αρχείων, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, με συνέπεια την αδυναμία πραγματοποίησης των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων και προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής οντότητας του προσφεύγοντα, ήτοι πληρούται η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/ 2013, ενώ επί πλέον, για το φορολογικό έτος 2019, πληρούται και η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης θεώρησης του ελέγχου ότι, πληρούνται οι προϋποθέσεις των περ. α' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του με την έμμεση τεχνική ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

## Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 4 του άρθρου 57 «Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι: «2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. 4308/2014 (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, **ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος.** Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον ν. 4308/2014. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την παράβαση της μη διαφύλαξης Φ.Η.Μ. και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εάν πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ., καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις της παρούσας, εάν αυτές δεν επηρεάζουν τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων. 3.{...} 4. Το πρόστιμο της παρ. 2 είναι αυτοτελές. Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις της παρ. 2, **το πρόστιμο της παρ. 2 μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).** Ειδικά εάν το ποσό του φόρου εισοδήματος και του προστίμου λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού υπολείπεται του πενήντα τοις εκατό (50%) του προστίμου της παρ. 2, το πρόστιμο μειώνεται κατά ποσό που ισούται με το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου για την υποβολή της ανακριβούς δήλωσης ή της μη υποβολής δήλωσης».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «...3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο 171 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται 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. 2 , 3 , 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά

**όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991)».**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 25.11.2024 έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 30.000,00 €, καθώς διαπιστώθηκε ότι: α) δεν διαφύλαξε τη φορολογική μνήμη και τα αρχεία που δημιούργησε, κατά τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2018, ο Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (Φ.Η.Μ.) ΕΥΡ15005295, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ήτοι πρόστιμο ύψους 15.000,00€ και β) δεν διαφύλαξε τη φορολογική μνήμη και τα αρχεία που δημιούργησε, κατά τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2019, ο Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (Φ.Η.Μ.) ΕΥΡ15005295, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ήτοι πρόστιμο ύψους 15.000,00€.

Επειδή, στο άρθρο 77 Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 υποστηρίζει ότι: «Στην προκειμένη περίπτωση και αληθής υποτιθέμενη η επιβολή προστίμου, θα έπρεπε να του επιβληθεί το ήμισυ αυτού, καθόσον έχει εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις, κάτι που εν προκειμένω δεν έγινε. Στην περίπτωση που δεν κάνετε δεκτό τον ισχυρισμό του περί ακύρωσης του προστίμου, θεωρεί ότι θα πρέπει αυτό να μειωθεί στο ήμισυ του επιβληθέντος και στα ελάχιστα προβλεπόμενα από το νόμο όρια».

Επειδή, ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της «μη διαφύλαξης της φορολογικής μνήμης και τα αρχεία που δημιούργησε ο Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (Φ.Η.Μ.) «ΕΥΡ15005295», για την οποία επιβλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., το αυτοτελές πρόστιμο, της παραγράφου 2 του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), το οποίο μειώθηκε κατά ποσοστό 50%, σύμφωνα με την παρ. 4 του προαναφερόμενου άρθρου του ιδίου νόμου, σε 15.000,00€, για κάθε κρινόμενο φορολογικό έτος (2018 και 2019), ήτοι συνολικό ποσό 30.000,00€.

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. 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Σ. τ. Ε. 53/92, 457/94).

Κατόπιν των ανωτέρω, η κρίση της ελεγκτικής αρχής είναι πλήρως αιτιολογημένη, ο δε περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, από τον προσφεύγοντα για τις λογιστικές διαφορές (στη φορολογία του εισοδήματος), στα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019, ποσών 37.069,99€ και 27.572,17€, αντίστοιχα, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από 23-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 17555 (ELENXIS 6109989) ενδικοφανούς προσφυγής του ΣΑΜΠΡΗ ΜΑΛΚΟΤΣ του ΧΟΥΣΕΙΝ, με Α.Φ.Μ. 045241706.

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

**1.Υπ' αριθμ. 289/25.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.**

Ανάλυση	Ποσό σε €
Διαφορά κύριου φόρου	28.979,15
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 5104/2024	14.489,58
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.800,55
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή</b>	<b>48.269,28</b>

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

**2.Υπ' αριθμ. 290/25.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019.**

Ανάλυση	Ποσό σε €
Διαφορά κύριου φόρου	17.493,35
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 5104/2024	8.746,68
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.632,48
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή</b>	<b>28.872,51</b>

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

**3.Υπ' αριθμ. 291/25.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2018.**

Ανάλυση	Ποσό σε €
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	11.848,47
Διαφορά χρεωστικού ποσού	17.258,41
Πρόστιμο άρθρου 58α Ν. 4987/2022	8.629,21
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>25.887,62</b>

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

**4.Υπ' αριθμ. 292/25.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019.**

Ανάλυση	Ποσό σε €
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	13.198,00
Διαφορά χρεωστικού ποσού	6.951,76
Πρόστιμο άρθρου 58α Ν. 4987/2022	3.475,88
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>10.427,64</b>

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

**5.Υπ' αριθμ. 293/25.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2024.**

<b>Πρόστιμο άρθρου 57 παρ. 2 και 4 του Κ.Φ.Δ. για «μη διαφύλαξη» της φορολογικής μνήμης του Φ.Η.Μ. ΕΥΡ15005295.</b>	<b>Ποσό προστίμου € 30.000,00</b>
---	---------------------------------------

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής υποστήριξης  
α/α**

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

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