



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20-05-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1681

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-348
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά α) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και β) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και της οικείας έκθεσης ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 96.362,20€ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 48.181,10€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 18.767,12€ ήτοι συνολικό ποσό **163.310,42€**.

β) Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 143.642,44€ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 71.821,22€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 29.584,34€ ήτοι συνολικό ποσό **245.048,00€**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018, που συντάχθηκε βάσει της με αρ. αρχικής εντολής ελέγχου, η οποία τροποποιήθηκε περαιτέρω ως προς τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου (με αρ.). Ο προσφεύγων έχει ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο παιχνιδιών κάθε είδους. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με βάσει τις γενικές διατάξεις και με τις έμμεσες μεθόδους προέκυψαν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

1. Βάσει των γενικών διατάξεων Λογιστικές διαφορές:

Φορολογικό έτος	2017	2018
Δαπάνη για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω των 500 ευρώ χωρίς χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' άρθρου 23 ν. 4172/2013)	150.982,25	134.052,47
Δαπάνες μισθοδοσίας που δεν έχουν εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής (περ. ιδ' άρθρου 23 ν. 4172/2013)	51.785,97	91.343,34
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση	11.481,88	63.663,84
Σύνολο	214.250,10	289.059,65

Τα αποτελέσματα του προσφεύγοντος από την επιχειρηματική του δραστηριότητα και λαμβανομένων υπόψη των διαπιστώσεων του ελέγχου , διαμορφώνονται ως εξής

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017			
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	306.637,63	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ)	306.637,63
		ΠΛΕΟΝ: ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΦΟΡΟΛ.ΥΛΗΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΦΟΡΟΛ.ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	32,48
		ΠΛΕΟΝ :ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΦΟΡΟΛ.ΥΛΗΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΟΡΘΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΣΤΙΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ	539,93
		ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	307.210,04
ΜΕΙΟΝ:ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	406.445,00	ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	406.445,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	-99.807,37	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	-99.234,96
ΜΕΙΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ / ΕΞΟΔΑ	219.227,86	ΜΕΙΟΝ : ΔΑΠΑΝΕΣ – ΕΞΟΔΑ	219.227,86
ΠΛΕΟΝ :ΑΣΥΝΗΘΗ ΕΣΟΔΑ/ΚΕΡΔΗ	138.838,49		
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ	-180.196,74	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	-318.462,82
ΠΛΕΟΝ :ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ (Κ.Φ.Α.)	75.129,49	ΠΛΕΟΝ:ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	214.250,10
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ (ΖΗΜΙΑ)	-105.067,25	ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ (ΖΗΜΙΑ)	-104.212,72

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	467.198,24	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ)	467.198,24
		ΠΛΕΟΝ: ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΦΟΡΟΛ.ΥΛΗΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΟΡΟΛ.ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	95,98
		ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	467.294,22
ΜΕΙΟΝ:ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	429.478,56	ΜΕΙΟΝ :ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	429.478,56
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	37.719,68	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	37.815,66
ΜΕΙΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ / ΕΞΟΔΑ	326.402,16	ΜΕΙΟΝ : ΔΑΠΑΝΕΣ –ΕΞΟΔΑ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ)	360.015,68
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ	- 288.682,48	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	-322.200,02
ΠΛΕΟΝ: ΠΡΟΣΩΡ.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ- ΦΟΡΟΛ.ΒΑΣΗΣ	167,95	ΠΛΕΟΝ: ΠΡΟΣΩΡ.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ-ΦΟΡΟΛ.ΒΑΣΗΣ	167,95
ΠΛΕΟΝ :ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ (Κ.Φ.Α.)	298.761,16	ΠΛΕΟΝ :ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	289.059,65
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ (ΚΕΡΔΟΣ)	10.246,63	ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	-32.972,42

Το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, βάσει των γενικών φορολογικών διατάξεων (ν.4172/13) και λαμβανομένων υπόψη των διαπιστώσεων που διατυπώθηκαν ανωτέρω προσδιορίστηκε ως κάτωθι :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ)
Μισθωτή εργασία	14.229,46	14.229,46
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	1,74	1,74
Επιχειρηματική Δραστηριότητα	-	-
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	14.231,20	14.231,20

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ)
Μισθωτή εργασία	14.371,11	14.371,11

Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	3,98	3,98
Επιχειρηματική Δραστηριότητα	10.246,63	-
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	24.621,72	14.375,09

2. Προσδιορισμός εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με έμμεσες μεθόδους:

Ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους, και ειδικότερα με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας βάσει της αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1ΑΤ απόφασης του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστωμένες παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά τα ελεγχόμενα έτη. Βάσει της ως άνω έμμεσης μεθόδου προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές:

	31/12/2017	31/12/2018
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	321.920,54	487.610,52
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	544.341,48	810.507,40
Υπόλοιπο	-222.420,94	-322.896,88

Συγκεντρωτικά τα αποτελέσματα του ελέγχου βάσει των γενικών διατάξεων και των εμμέσων μεθόδων είναι τα εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΈΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΥΠΟΨΗ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2017	14.231,20	14.231,20	236.652,14	236.652,14
2018	24.621,72	14.375,09	347.518,60	347.518,60

Βάσει των ανωτέρω:

- για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 ελήφθη υπόψη το εισόδημα βάσει των εμμέσων μεθόδων, ήτοι καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας η διαφορά που προέκυψε με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας ύψους 222.420,94 € και τα ακαθάριστα έσοδα ανήλθαν στο ποσό των 529.058,57€ (= 306.637,63€ (ακαθάριστα έσοδα δήλωσης) + 222.420,94€).

- για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 ελήφθη υπόψη το εισόδημα βάσει των εμμέσων μεθόδων, ήτοι καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας η διαφορά που προέκυψε με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας ύψους

322.896,88 € και τα ακαθάριστα έσοδα ανήλθαν στο ποσό των 790.095,12€ (= 467.198,24€ (ακαθάριστα έσοδα δήλωσης) + 322.896,88€).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

1. Απαράδεκτη η χρήση των εμμέσων μεθόδων καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και δεν αιτιολογείται η επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου.
2. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας αναφορικά με την παράβαση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.
3. Το βάρος της παράβαση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων φέρει η φορολογική αρχή. Οι εκδότριες επιχειρήσεις ήταν φορολογικά υπαρκτές. Καλή πίστη της προσφεύγουσας.
4. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.
5. Αντικείμενο φόρου μπορεί να αποτελέσει μόνο το πραγματικό εισόδημα όχι το πλασματικό: ο έλεγχος καταλογίζει την αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων βασιζόμενος σε συμπεράσματα για τις εκδότριες επιχειρήσεις.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 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, σύμφωνα με το 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 υπο λογισμό 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2013: «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). ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 5104/2013: «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 μεθόδου..»

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 1 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 ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες':. «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: «...β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 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 προσάυξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2015/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 'Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013': «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 ιδίων 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. 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. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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 σύννοψη, 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 στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση...

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 , για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

.....

Άρθρο 8 Έκτανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

....Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά...

Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.....

Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συ μ μετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.

Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές.

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Άρθρο 10 Προσδιορισμός ακαθάριστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού. Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές.

Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 15 - Αυθεντικότητα του τιμολογίου

1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1, 3 και 5 του αρθ.66 του ν. 4987/2022 'Εγκλήματα φοροδιαφυγής' ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015: «...Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

...2. ... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. ...»

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι η χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι απαράδεκτη και μη νόμιμη, καθώς, κατά τον προσφεύγοντα, δεν πληρούνταν οι νόμιμες προϋποθέσεις για την εφαρμογή τους. Υποστηρίζει ότι δεν αιτιολογείται από τη Φορολογική Διοίκηση η επιλογή της συγκεκριμένης «Μεθόδου ανάλυσης ρευστότητας», ότι ο έλεγχος δεν διενεργήθηκε επιτόπια, όπως προέβλεπε η εντολή, και ότι τα τηρούμενα βιβλία και έγγραφα είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου. Επιπλέον, επισημαίνει ότι στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται ρητή και αιτιολογημένη απόρριψη των προσκομισθέντων στοιχείων, ενώ θεωρεί ότι οι δαπάνες διαβίωσης της οικογένειάς του καλύπτονται από ανάλωση προηγούμενων ετών.

Επειδή, ο έλεγχος, ειδικά και αιτιολογημένα, διαπίστωσε ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ήτοι ότι: α) τα λογιστικά αρχεία δεν τηρήθηκαν σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (αφορά τα λογιστικά αρχεία) του υποκαταστήματος Ιθάκης και β) τα φορολογικά στοιχεία δεν συντάχθηκαν σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ., δεδομένων αφενός των διαπιστωμένων παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και αφετέρου της λήψης εικονικών τιμολογίων για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Ειδικότερα:

• Όσον αφορά τις παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων:
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017
- Η υπ.αριθ..... Πράξη Επιβολής προστίμου (άρθρου 58 α παρ.1 ν.4174/13) για την μη έκδοση τριών Α.Λ.Π. την 10-07-2017 σε τρεις περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 28,21 ευρώ.
- Η υπ.αριθ..... Πράξη Επιβολής προστίμου (άρθρου 58 Α παρ.1 ν.4174/13) για την μη έκδοση μίας Α.Λ.Π. την 29-06-2017 καθαρής αξίας 4,27 ευρώ.
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018
- Η υπ.αριθ..... Πράξη Επιβολής προστίμου (άρθρου 58 Α παρ.1 ν.4174/13) για την μη έκδοση μίας Α.Λ.Π. την 02/04/18 καθαρής αξίας 16,13 ευρώ.
- Η υπ.αριθ..... Πράξη Επιβολής προστίμου (άρθρου 58 Α παρ.1 ν.4174/13) για την μη έκδοση δύο Α.Λ.Π. την 27/07/18 σε δύο περιπτώσεις καθαρής αξίας 23,39 ευρώ.
- Η υπ.αριθ. Πράξη Επιβολής προστίμου (άρθρου 58 Α παρ.1 ν.4174/13) για την

μη έκδοση τριών Α.Λ.Π. την 13/10/18 σε τρεις περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 21,77 ευρώ.
- Η υπ.αριθ. Πράξη Επιβολής προστίμου (άρθρου 58 Α παρ.1 ν.4174/13) για την μη έκδοση δύο Α.Λ.Π. την 07/03/18 σε δυο περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 14,53 ευρώ.
- Η υπ.αριθ. Πράξη Επιβολής προστίμου (άρθρου 58 Α παρ.1 ν.4174/13) για την μη έκδοση μίας Α.Λ.Π. την 11/08/18 καθαρής αξίας 20,16 ευρώ.

• Όσον αφορά τις παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017
(Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) α) Έλαβε οκτώ (8) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Αγοράς) συνολικής καθαρής αξίας 3.405,20 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 578,87 ευρώ εκδόσεως κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 παρ.2 του Ν.4308/14 και του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4987/22. β) Έλαβε δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Αγοράς) συνολικής καθαρής αξίας 849,60 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 144,42 ευρώ εκδόσεως κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 παρ.2 του Ν.4308/14 και του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4987/22. γ) Έλαβε δώδεκα (12) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Αγοράς) συνολικής καθαρής αξίας 5.060,40 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 860,24 ευρώ εκδόσεως κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 παρ.2 του Ν.4308/14 και του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4987/22.
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018
(Σύμφωνα με το με αρ.πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) α) Έλαβε δεκατρία (13) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Αγοράς) συνολικής καθαρής αξίας 5.276,20 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 896,95 ευρώ εκδόσεως κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 παρ.2 του Ν.4308/14 και του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4987/22. β) Έλαβε είκοσι ένα (21) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Αγοράς) συνολικής καθαρής αξίας 8.684,40 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 1.476,32 ευρώ εκδόσεως κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 παρ.2 του Ν.4308/14 και του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4987/22. γ) Έλαβε τριάντα (30) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Αγοράς) συνολικής καθαρής αξίας 12.325,80 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 2.095,31ευρώ εκδόσεως κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 παρ.2 του Ν.4308/14 και του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4987/22.
(Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Αττικής)

- Έλαβε δώδεκα (12) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Αγοράς) συνολικής καθαρής αξίας 5.061,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 860,36 ευρώ εκδόσεως της οντότητας , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 παρ.2 του Ν.4308/14 και του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4987/22.

(Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Δ' ΔΥΟ Θεσσαλονίκης)

-Στον έλεγχο προσκομίστηκαν Τιμολόγια Πώλησης εκδόσεως με παραλήπτη το υποκ/μα του προσφεύγοντος συνολικής αξίας 10.279,60€ καθώς και τα σχετικά παραστατικά μεταφοράς.

Επιπροσθέτως, στον έλεγχο προσκομίστηκαν τραπεζικά παραστατικά που αφορούν τις πληρωμές μέρους των ως άνω παραστατικών και συγκεκριμένα:

α) Αποδεικτικό κατάθεσης μετρητών στην Τράπεζα , ποσού 4.327,60 ευρώ την στον λογ/σμό , στοιχεία συναλλασσόμενου αιτιολογία κατάθεσης :

β) Αποδεικτικό κατάθεσης μετρητών στην Τράπεζα ποσού 4.952,56 ευρώ την στον λογ/σμό , στοιχεία συναλλασσόμενου αιτιολογία κατάθεσης :

(Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας)

-Έλαβε δύο (02) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 802,80 ευρώ πλέον ΦΠΑ 192,67 ευρώ εκδόσεως , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 παρ.2 του Ν.4308/14 και του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4987/22.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας επιλέχθηκε βάσει της αρ. ΕΛ.ΚΕ.1ΑΤ απόφασης του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας επιλέχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 5104/2013 και της ΠΟΛ. 1050/2014, βάσει των οποίων προβλέπεται η εφαρμογή της ως άνω έμμεσης μεθόδου στα φυσικά πρόσωπα, συμπεριλαμβανομένου και του προσφεύγοντος, και δεν καθορίζονται περιορισμοί αναφορικά με τους φορολογουμένους και τη δραστηριότητα αυτών για τους οποίους ενδείκνυται η εν λόγω μέθοδος. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναιτιολόγητης επιλογής της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί μη πραγματοποίησης επιτόπιου ελέγχου δεν ευσταθεί, καθώς ο προσφεύγων, με το με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. Υπόμνημα Πρωτόκολλο Παράδοσης Πρωτόκολλο Παράδοσης, έθεσε τα αιτηθέντα λογιστικά αρχεία στη διάθεση του ελέγχου, εκπληρώνοντας την υποχρέωσή του. Ενόψει των ανωτέρω, ο εν λόγω λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός περί έλλειψης επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας αναφορικά με την παράβαση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ωστόσο σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής οι εκδότες των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτοι και δεν είχαν τη δυνατότητα να παρασχέσουν τις αναφερόμενες στα εκδοθέντα εικονικά τιμολόγια υπηρεσίες και εμπορεύματα. Δεδομένης, δε, της συναλλακτικής ανυπαρξίας των εκδοτών, ο προσφεύγων φέρει το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, ωστόσο, ούτε στον έλεγχο ούτε με την παρούσα προσφυγή, προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν την αλήθεια των συναλλαγών.

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και όπως προαναφέρεται, η παράβαση της λήψης των εικονικών τιμολογίων από τον προσφεύγοντα προκύπτει από τα σχετικά δελτία πληροφοριών τα οποία απεστάλησαν στον έλεγχο, και συγκεκριμένα, από το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (αρ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1), το με αρ.πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (αρ.πρωτ. ΕΛΚΕ 1), το με αρ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Δ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. Α' ΔΟΥ Αθηνών), και από το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (αρ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1). Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, από τα ως άνω εκτεθέντα, προκύπτει ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, οι σχετικές δαπάνες -οι οποίες δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές- δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι. (σχετ. ΠΟΛ. 1113/2015).

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου

του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528,1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012). Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣΤΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση α) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και β) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η υπ' αριθ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	96.362,20
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	48.181,10
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	18.767,12
Σύνολο για καταβολή	163.310,42

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	143.642,44
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	71.821,22
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	29.584,34
Σύνολο για καταβολή	245.048,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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