



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 22/02/2023

Αριθμός απόφασης: 409

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) 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. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 04/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. .., Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ./27-9-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

φορολογικής περιόδου 1/1/2018 -31/12/2018, της υπ' αριθμ./27-9-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2022 και της υπ' αριθμ./27-9-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κατερίνης .
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 04/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/27-9-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης , επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους **33.345,67 €**.
2. Με την με αριθμό/27-9-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **2.500,00 €**, διότι δεν συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις του, ήτοι δεν διαφύλαξε τον με αρ.μητρώου φορολογικό μηχανισμό και τις φορολογικές μνήμες αυτού, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 §1 περ. η και §2 περ. ε' του Ν.4174/2013.
3. Με την με αριθμό/27-9-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **16.672,83 €**, διότι δεν εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. αξίας 138.940,30€, πλέον Φ.Π.Α. αξίας 33.345,67 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α §1 του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .../19-7-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικών ετών 2017 και 2018 στη λυθείσα επιχείρηση του προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο». Από τις γενικές και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες παραβάσεις :

- Μη προσκόμιση στον έλεγχο των ηλεκτρονικών αρχείων με κατάληξη .txt των φορολογικών ετών 2017 και 2018, που δημιουργήθηκαν από το φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ με αρ.μητρώου, ύστερα από πρόσκληση του αρ.14 του ν.4174/2013 και ειδικότερα κατόπιν κοινοποίησης του με αρ.πρωτ./31-01-2022 έγγραφου αιτήματος προσκόμισης αρχείων ΦΗΜ,
- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου στο φορολογικό έτος 2018, σε δύο περιπτώσεις, από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου συνολικής αξίας 16,50 € (καθαρή αξία 13,31 € πλέον Φ.Π.Α. 24% 3,19 €). Για την ανωτέρω παράβαση εκδόθηκε η με αριθμό 663/29-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ..
- Δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση τα ποσά των 8.226,61 € και 8.487,71 €, τα οποία αφορούν σε εργοδοτικές εισφορές των ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, καθώς δεν έχουν εξοφληθεί εμπρόθεσμα.

Με βάση τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη ότι διαπιστώθηκαν συνολικές διαφορές ύψους 69.435,98 € που προέκυψαν από την επεξεργασία των αρχείων .txt του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου (που είχε κατασχεθεί στις 03/10/2017), ήτοι: αναντιστοιχία των ημερήσιων Ζ με τα αρχεία a.txt, του φορολογικού έτους 2017, ο έλεγχος έκρινε ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, με την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου και δη της αρχής των αναλογιών.

Ο προσφεύγων, στα πλαίσια των διατάξεων του Ν.4512/2018, υπέβαλε την υπ'αριθ./06-07-2022 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, προσδιορίζοντας τα ακαθάριστα έσοδα σε 472.985,04 €, προσαυξημένα κατά 55.996,75 €, ενώ συμπεριέλαβε και στις προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και φορολογικής βάσης, το ποσό των εργοδοτικών εισφορών ύψους 8.226,61 €, το οποίο δεν είχε εξοφληθεί εμπρόθεσμα. Επιπλέον, υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 προκύπτοντας επιπλέον φόρος για καταβολή ύψους 13.441,30 €.

Ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του φορολογικού έτους 2017 ειλικρινή, και προσδιόρισε τα αποτελέσματα (λογιστικά) σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις ως ακολούθως:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ 2017

Φορολογικό έτος	2017
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει δήλωσης	391.841,09 €
Πλέον αποκρυβέντα έσοδα Εμπορίας	55.996,75
Δηλωθέντα έσοδα παροχής Υπηρεσιών	25.147,20
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	472.985,04

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΤΟΥΣ 2017

Ακαθάριστα Έσοδα	472.985,04
Μείον: Κόστος πωληθέντων	326.837,39
Μείον: δαπάνες	132.193,32
Καθαρά κέρδη ελέγχου από επιχειρηματική δραστηριότητα	13.954,33
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	14.556,42
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	-
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	28.510,75

Με την νέα εκκαθάριση της υπ'αριθ./06-07-2022 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, βάσει των διατάξεων του Ν. 4512/2018, προέκυψε κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 28.510,75 €, το οποίο συμπίπτει με τα αποτελέσματα του ελέγχου με αποτέλεσμα τη μη έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ενώ παράλληλα ο έλεγχος έκρινε τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017, βάσει των διατάξεων του Ν.4512/2018, ειλικρινείς.

Για το φορολογικό έτος 2018, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία της οντότητας (απλογραφικά βιβλία), σύμφωνα με το φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προσφεύγων, καθώς και εκείνων που ο έλεγχος προσδιόρισε με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών και συγκεκριμένα τη σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς και αφού έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας οντότητας, ως ακολούθως:

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ
ΕΤΟΥΣ 2018**

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘ.ΕΣΟΔΩΝ	159.042,09	159.042,09	297.982,39
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧ.	143.397,21	143.397,21	282.337,51 (77.778,93χ3,63)
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	77.778,93	77.778,93	77.778,93
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	65.618,28	65.618,28	204.558,58

ΠΛΕΟΝ ΕΣΟΔΑ ΠΑΡ.ΥΠΗΡ.	15.644,88	15.644,88	15.644,88
ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΑΡ.ΥΠΗΡ.	2.463,26	2.463,26	2.463,26
ΣΥΝΟΛΟ	78.799,90	78.799,90	217.740,20
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ	87.351,74	87.351,74	87.351,74
ΖΗΜΙΑ/ ΚΕΡΔΟΣ	- 8.551,84	- 8.551,84	130.388,46
ΔΗΛΩΘ.ΠΡΟΣΩΡ.ΔΙΑΦ.ΛΟΓ - ΦΟΡ.ΒΑΣΗΣ	1.007,70	8.487,71	8.487,71
ΠΛΕΟΝ ΛΟΠΣΤ.ΔΙΑΦ.	692,92	692,92	692,92
ΖΗΜΙΑ/ ΚΕΡΔΟΣ	- 6.851,22	628,79	139.569,09

Προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους 2018, ο έλεγχος συνέκρινε το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις, με το φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και επιλέχθηκε το μεγαλύτερο ποσό και συγκεκριμένα για το φορολογικό έτος 2018, το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκε βάσει εμμέσων τεχνικών ελέγχου στο ποσό των 139.569,09 €. Εκδόθηκε η με αρ. .../27-9-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, κατά της οποίας δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή.

Στη φορολογία Φ.Π.Α, οι ως άνω διαφορές των ακαθαρίστων εσόδων προστέθηκαν στις εκροές της φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018 και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.. Επίσης, η φορολογική αρχή, επέβαλε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων πώλησης και πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τη μη διαφύλαξη του φορολογικού μηχανισμού ΕΑΦΔΣΣ με αρ.μητρώου και των ηλεκτρονικών αρχείων txt.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, για τους παρακάτω λόγους :

1. Ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης κατόπιν εφαρμογής έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού αυτής, δίχως την χρονική διάκριση του φορολογικού έτους 2018, μέχρι και τον χρόνο διακοπής εργασιών της επιχείρησής του, είναι παντελώς αυθαίρετος και ανακριβής.
2. Ουδεμία αναφορά γίνεται για το συγκεκριμένο φερόμενο ως ανακριβές ή μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο, για το οποίο επιβάλλεται το πρόστιμο, ώστε να δύναται να διαπιστωθεί με ασφάλεια εάν πράγματι τελέστηκε η οποιαδήποτε παράβαση.

3. Δεν έγιναν περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις περί αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης του φορολογικού μηχανισμού, στις οποίες θα έπρεπε να προβούν προκειμένου να αιτιολογήσουν επαρκώς την παράβαση, καθώς και για ποιό λόγο το ανωτέρω στοιχείο που δεν προσκομίστηκε αποτέλεσε τον λόγο επιβολής του επίδικου υπέρογκου προστίμου, δοθέντος ότι από την απλή επισκόπηση της οικείας έκθεσης ελέγχου επιβεβαιώνεται ότι ανταποκρίθηκε πλήρως σε όλες τις προσκλήσεις της Δ.Ο.Υ προσκομίζοντας άπαντα τα αιτούμενα φορολογικά στοιχεία.
4. Δεν αιτιολογείται γιατί το ένα και μοναδικό μη προσκομισθέν αρχείο από τον φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου εμπόδισε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων εν γένει φορολογικών του υποχρεώσεων.
5. Πλημμελής κρίση του ελέγχου- Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου κατ' άρθρο 54 ν.4174/2013 - Εσφαλμένος υπολογισμός προστίμου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα [..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεοδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων 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. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το **ειδικότερο περιεχόμενο** τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας 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 2015/31/1/2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.» απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται :

«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».

Επειδή, με την Α 1008/20-01-2020 (Β΄88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται :

«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 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες 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. 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 του φορολογουμένου 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 δύναται 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

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού πρόσωπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης, καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ν.4174/2013 εκδόθηκε η Α.1293/23-07-2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., 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, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος κατά την εφαρμογή των γενικών διατάξεων ελέγχου προέβη στις ακόλουθες διαπιστώσεις :

- Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε, μετά από πρόσκληση, τα ηλεκτρονικά αρχεία .txt των φορολογικών ετών 2017 και 2018, που δημιουργήθηκαν από το φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ με αρ.μητρώου,
- Από επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στις 24/2/2018 στην επιχείρηση του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε δύο περιπτώσεις, από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου συνολικής αξίας 16,50 € (καθαρή αξία 13,31 € πλέον Φ.Π.Α. 24% 3,19 €) και ακολούθως εκδόθηκε η με αριθμό .../29-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ..

Με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις και το γεγονός ότι από την επεξεργασία των αρχείων .txt του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου (που είχε κατασχεθεί στις 03/10/2017), προέκυψαν συνολικές διαφορές συνολικού ύψους 69.435,98 €, ήτοι αναντιστοιχία των ημερήσιων Ζ με τα αρχεία a.txt, του φορολογικού έτους 2017, πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4172/2013 και την Εγκύκλιο Ε.2015/31.1.2020, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιοριστεί με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αθροιστικά ή διαζευκτικά των παραγράφων 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε..

Ο έλεγχος έκρινε, λαμβάνοντας υπόψη ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα δραστηριοποιείται με την διάθεση ποτών -φαγητών, οπότε τα έσοδα της προέρχονται από την διάθεση των αποθεμάτων τα οποία αγοράζει και άμεσα τα διαθέτει προς πώληση, ενώ ταυτόχρονα οι τιμές πώλησης παρουσιάζουν ένα μεγάλο βαθμό ομοιομορφίας και παραμένουν σταθερές καθόλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, ως ενδειγμένη έμμεση τεχνική για τον προσδιορισμό των κερδών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα την αρχή των αναλογιών και συγκεκριμένα τη σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς.

Επειδή για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις πληροφορίες που έθεσε στην διάθεσή του ο προσφεύγων, τα στοιχεία που συλλέχθηκαν για το αντικείμενο εργασιών της προσφεύγουσας οντότητας, καθώς και τα δεδομένα της κοινής πείρας, τις σχετικές αγορανομικές διατάξεις και τις προδιαγραφές που ορίζονται από τους ίδιους κατασκευαστές-προμηθευτές των προϊόντων. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας περαιτέρω υπόψη το αντικείμενο λειτουργίας της επιχείρησης και τις αγορές των α' υλών και τις πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός του 2018, προσδιόρισε τη σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς σε 3,63, και προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ως κάτωθι:

Βάσει δήλωσης		Βάσει ελέγχου	
Έσοδα από επιχ/κη δραστηριότητα	143.397,21	Έσοδα από επιχ/κη δραστηριότητα (77.778,93*3,63)	282.337,51
Κόστος πωληθέντων	77.778,93	Κόστος πωληθέντων	77.778,93

Επειδή, επομένως η μη αναφορά του χρόνου διακοπής εργασιών της επιχείρησης από τον έλεγχο ουδόλως επηρεάζει το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου με την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής αναλογιών, καθώς τα στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές της προσφεύγουσας επιχείρησης που έλαβαν χώρα εντός του ελεγχόμενου έτους. Εξάλλου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει αόριστος και παρελκυστικά προβαλλόμενος, χωρίς να συνδέεται με συγκεκριμένη πλημμέλεια στη δράση της διοίκησης που να πλήττει το κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης ακολούθησε όλες τις ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαδικασίες προκειμένου να προσδιορίσει την φορολογητέα ύλη τόσο με τις γενικές διατάξεις, όσο και με τις έμμεσες τεχνικές.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».*

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: *«1...Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων...3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»*

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας».

Επειδή, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, το εισόδημα ενός φυσικού ή νομικού προσώπου προσδιορίζεται έμμεσα, μέσω της ανάλυσης της οικονομικής του κατάστασης, αξιοποιώντας πληροφορίες από διάφορες πηγές, εκτός των δηλώσεων που υποβάλει ο φορολογούμενος και των λογιστικών αρχείων που υποχρεούται να τηρεί, καθώς και πληροφορίες που προέρχονται από την ίδια την επιχείρηση και συμβάλλουν στη διαμόρφωση αξιόπιστων αναλογιών.

Επειδή, στο άρθρο 7 της Πολ. 1008/2020 προβλέπεται ότι τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως προσδιορίζονται με τις μεθόδους της αρχής των αναλογιών και της τιμής προς τον όγκο συναλλαγών, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Επειδή, από τα άρθρα 28 του ν.4172/2013, 13 & 27 του ν. 4174/2013, καθώς και από τις 2015/2020 & 2016/2020 και Α. 1008/2020 εγκυκλίους διαταγές του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου σε περίπτωση προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αποκρυβείσα ύλη από επιχειρηματική δραστηριότητα, διαπιστώθηκε με βάση τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών και βάσει αυτής της διαπίστωσης εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../27-9-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, κατά της οποίας δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή, και η υπ' αριθμ.

...../27-9-2022 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της ίδιας φορολογικής περιόδου.

Επειδή, η φορολογική αρχή εξέδωσε την υπ' αριθμ./27-9-2022 πράξη επιβολής προστίμου του αρ.58Α παρ.1 του ν.4174/2013, θεωρώντας ότι τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, προέρχονται από μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.5 του άρ. 58Α του ν.4174/2013 περί μη σώρευσης των προστίμων, όπως αυτό ισχύει από 25/07/2016, η φορολογική αρχή αφείρεσε από το πρόστιμο της παρ.2 του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013, το οποίο επιβάλλεται με την εκδοθείσα οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. το πρόστιμο της παρ.1 του άρ.58^Α του ίδιου ως άνω νόμου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το ως άνω πρόστιμο μη έκδοσης της παρ. 1 του άρ. 58^Α του ν.4174/2013 επιβλήθηκε με την υπ'αριθμ./27-9-2022 πράξη, όμως κατ' εφαρμογή της παρ.5 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου αφαιρέθηκε από το προβλεπόμενο από τις διατάξεις της παρ.2 του άρ. 58^Α του ν.4174/2013 πρόστιμο ανακριβούς υποβολής δήλωσης επί της πράξης του Φ.Π.Α..

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης και αναπαισιολόγητης επιβολής προστίμου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό σχετικά με τη διαφύλαξη λογιστικών αρχείων.

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ.1 του Ν.4337/2015 ορίζεται : « 1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπέρβαση ή υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

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

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή στο άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται : «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. [...]»

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή στο άρθρο 7 «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων» του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται : «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.
2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.
3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου».

Επειδή, στο άρθρο 54 του Ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 3 παρ. 3 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι : «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: η. δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε` και ζ` και η` της παραγράφου 1...».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1026/2018 «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων.» κεφάλαιο IV :

«Αναφορικά με την επιβολή ή μη κυρώσεων στις περιπτώσεις μη διαφύλαξης των αχρησιμοποίητων θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:

-Οι διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ.](#) (Ν. 4174/2013), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της [παραγράφου 1β' του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015](#) και ισχύουν, ορίζουν το χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συγκεκριμένα, οι διατάξεις αυτές ορίζουν ότι τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

Επίσης, με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 7 του Ν.4308/2014](#) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι το σύνολο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων διαφυλάσσεται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου και β) το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

- Από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι η εν λόγω υποχρέωση καταλαμβάνει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), δηλαδή αυτά που έχουν χρησιμοποιηθεί και όχι αυτά που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί, δεδομένου ότι ο χρόνος διαφύλαξης αυτών συναρτάται με τις περιόδους που αυτά αφορούν. Ανάλογα δηλαδή με το φορολογικό έτος (περίοδο) που αυτά αφορούν, καθορίζεται και ο χρόνος διαφύλαξής τους. Συνεπώς, τόσο τα χρησιμοποιηθέντα στοιχεία, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές, όσο και τα χρησιμοποιηθέντα βιβλία, στα οποία απεικονίζονται οι συναλλαγές, πρέπει να διαφυλάσσονται στον οριζόμενο, από τις προαναφερόμενες διατάξεις του [άρθρου 13 του Ν. 4174/2013](#) , χρόνο, προκειμένου να είναι εφικτός ο έλεγχος και η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων.

- Η μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013](#) , δηλαδή η μη διαφύλαξη των χρησιμοποιηθέντων βιβλίων και στοιχείων στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις αυτές, συνιστά παράβαση της περίπτωσης η' της [παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.](#) , η οποία και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι πρόστιμο 2.500 ευρώ.

.....

Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της

παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο [ΠΟΛ. 1252/2015](#), θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο. ...»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε μετά από πρόσκληση, τα ηλεκτρονικά αρχεία .txt των φορολογικών ετών 2017 και 2018, που δημιουργήθηκαν από το φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου Σημειώνεται ότι από τον εν λόγω μηχανισμό διαπιστώθηκε, κατά τον επιτόπιο έλεγχο των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης στις 24/2/2018, η μη έκδοση δύο φορολογικών στοιχείων, παράβαση για την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ.. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν αιτιολογείται από τον έλεγχο γιατί το ένα και μοναδικό μη προσκομισθέν αρχείο από τον φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου εμπόδισε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων εν γένει φορολογικών του υποχρεώσεων.

Επειδή τα ηλεκτρονικά αρχεία των φορολογικών μηχανισμών αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο νόμος, ενώ η μη προσκόμισή τους εμποδίζει τον έλεγχο να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις που απαιτούνται, όπως ρητά αναφέρεται στη σελίδα 26 της από 27/9/2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης. Ως απόδειξη των ανωτέρω αποτελεί το γεγονός ότι από την επεξεργασία των αρχείων .txt του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου (που είχε κατασχεθεί από τον έλεγχο στις 03/10/2017), διαπιστώθηκε αναντιστοιχία των ημερήσιων Ζ με τα αρχεία a.txt του φορολογικού έτους 2017 και προέκυψαν διαφορές ύψους 69.435,98 €, με αποτέλεσμα ο προσφεύγων να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. του οικείου έτους, αποδεχόμενος τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όταν του κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ./31-1-2022 πρόσκληση περί διάθεσης στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων και των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, τους οποίους διατηρούσε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, αμέσως προσήλθε ενώπιον της αρμόδιας Υπηρεσίας ο λογιστής του, ο οποίος προσκόμισε για λογαριασμό του τα αναφερόμενα στην ανωτέρω πρόσκληση αντίγραφα βιβλίων και στοιχείων και το ηλεκτρονικό αρχείο (txt) των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με αριθμό, ενώ ταυτόχρονα γνωστοποίησε ότι τα άλλα δύο μη προσκομισθέντα ηλεκτρονικά

αρχεία, και δεν βρίσκονται στην κατοχή του λόγω αλλαγής ηλεκτρονικού υπολογιστή, ενώ επιπλέον ο λογιστής που συνεργαζόταν το υπό κρίση χρονικό διάστημα, ζει πλέον μόνιμα στην Άκρα της Γκάνα της Δυτικής Αφρικής, οπότε και απώλεσε σημαντικό μέρος των φορολογικών του στοιχείων. Σημειώνει ότι ουδείς τον ενημέρωσε για την αναγκαιότητα διατήρησης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων με αποτέλεσμα, μετά την αλλαγή του ηλεκτρονικού υπολογιστή του, να απωλέσει τα αρχεία του, καθώς δεν γνώριζε ότι είναι αναγκαία η διατήρηση των εν λόγω ηλεκτρονικών αρχείων.

Επειδή οι εν λόγω ισχυρισμοί τυχάνουν απορριπτέοι, διότι ο προσφεύγων όφειλε να διαφυλάττει τους φορολογικούς μηχανισμούς, τις φορολογικές μνήμες και αρχεία των ΦΗΜ που διέθετε, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο, ενώ δεν επικαλείται λόγους ανωτέρω βίας, ώστε να προκύπτει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους, αλλά παρά τα μέτρα που είχε λάβει το γεγονός της απώλειας δεν μπόρεσε να αποτραπεί. Ο προσφεύγων δεν έλαβε μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης για τη διαφύλαξη του ΦΗΜ και των ηλεκτρονικών αρχείων, ενώ περαιτέρω δεν προέβη αμελλητί σε δήλωση απώλειάς τους στη φορολογική αρχή. Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του περί πλημμελούς κρίσης του ελέγχου και μη νόμιμης επιβολής του προστίμου κατ' άρθρο 54 του ν.4174/2013 τυχάνει απορριπτέος.

Επειδή, οι από 27/9/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου Κ.Φ.Δ. και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα, οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ

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

1)) Η υπ' αριθμ./27-9-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	33.345,67 €	33.345,67 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2) Η υπ' αριθμ./**27-9-2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	2.500,00 €	2.500,00 €

3) Η υπ' αριθμ./**27-9-2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	16.672,83 €	16.672,83 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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