



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11.05.2026

Αριθμός απόφασης: 1113

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του αστικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους

2020, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2022, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2020, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2022, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του αστικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....», 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:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αστικό συνεταιρισμό με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες λογιστή για σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και φορολογικών δηλώσεων πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις του.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αστικό συνεταιρισμό πρόστιμο ποσού 464,92 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. σε μία (1) κατ' ελάχιστον περίπτωση καθαρής αξίας 3.874,31 € πλέον Φ.Π.Α. 929,83 €, ήτοι συνολικής αξίας 4.804,14 €.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αστικό συνεταιρισμό πρόστιμο ποσού 1.772,77 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. σε μία (1) κατ' ελάχιστον περίπτωση καθαρής αξίας 14.773,02 € πλέον Φ.Π.Α. 3.545,53 €, ήτοι συνολικής αξίας 18.318,55 €.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αστικό συνεταιρισμό πρόστιμο ποσού 3.968,20 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. σε μία (1) κατ' ελάχιστον περίπτωση καθαρής αξίας 33.068,33 € πλέον Φ.Π.Α. 7.936,40 €, ήτοι συνολικής αξίας 41.004,73 €.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αστικό συνεταιρισμό πρόστιμο ποσού 2.442,74 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. σε μία (1) κατ' ελάχιστον περίπτωση καθαρής αξίας 20.356,19 € πλέον Φ.Π.Α. 4.885,49 €, ήτοι συνολικής αξίας 25.241,68 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αναγνωρίστηκε φορολογική ζημιά ύψους 3.556,44 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αστικό συνεταιρισμό φόρος ποσού 76,29 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 38,15 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 114,44 €, κατόπιν προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων κατά 3.874,31 € λόγω της προαναφερθείσας μη έκδοσης με συνέπεια την απόκρυψη συναλλαγών εσόδων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αναγνωρίστηκε φορολογική ζημιά ύψους 17.827,11 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αστικό συνεταιρισμό φόρος ποσού 120,56 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 60,28 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού

180,84 €, κατόπιν α) προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων κατά 14.773,02 € λόγω της προαναφερθείσας μη έκδοσης με συνέπεια την απόκρυψη συναλλαγών εσόδων και β) μη αναγνώρισης ζημιάς παρελθουσών χρήσεων ύψους 3.556,44 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αναγνωρίστηκε στον προσφεύγοντα αστικό συνεταιρισμό φορολογική ζημιά ύψους 33.068,33 €, κατόπιν προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων κατά 33.068,33 € λόγω της προαναφερθείσας μη έκδοσης με συνέπεια την απόκρυψη συναλλαγών εσόδων.

Με την υπ' αριθ. οριστικής πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αναγνωρίστηκε στον προσφεύγοντα αστικό συνεταιρισμό φορολογική ζημιά ύψους 20.356,19 €, κατόπιν προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων κατά 20.356,19 € λόγω της προαναφερθείσας μη έκδοσης με συνέπεια την απόκρυψη συναλλαγών εσόδων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αστικό συνεταιρισμό φόρος ποσού 929,84 €, κατόπιν προσαύξησης των φορολογητέων εκροών κατά 3.874,31 € (φόρος εκροών 929,84 €) λόγω της προαναφερθείσας μη έκδοσης με συνέπεια την απόκρυψη συναλλαγών εσόδων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 689,75 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αστικό συνεταιρισμό φόρος ποσού 2.855,77 €, κατόπιν προσαύξησης των φορολογητέων εκροών κατά 14.773,02 € (φόρος εκροών 3.545,52 €) λόγω της προαναφερθείσας μη έκδοσης με συνέπεια την απόκρυψη συναλλαγών εσόδων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αστικό συνεταιρισμό φόρος ποσού 8.626,14 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 344,87 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 8.971,01 €, κατόπιν α) προσαύξησης των φορολογητέων εκροών κατά 33.068,33 € (φόρος εκροών 7.936,39 €) λόγω της προαναφερθείσας μη έκδοσης με συνέπεια την απόκρυψη συναλλαγών εσόδων και β) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 689,75 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αστικό συνεταιρισμό φόρος ποσού 4.885,48 €, κατόπιν προσαύξησης των φορολογητέων εκροών κατά 20.356,19 € (φόρος εκροών 4.885,48 €) λόγω της προαναφερθείσας μη έκδοσης με συνέπεια την απόκρυψη συναλλαγών εσόδων.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου Κ.Φ.Δ., εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής του Προϊσταμένου του.

Ο προσφεύγων αστικός συνεταιρισμός, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1) Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ. Παράβαση κατ' ουσία διάταξης νόμου. Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου ως προς την επιλογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός. Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή λειτούργησε μη σύννομα και αντίθετα από όσα ορίζει ο νόμος καθώς, ούτε έλεγξε και κατ' επέκταση ούτε απέδειξε ούτε αιτιολόγησε αν πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2014, ούτε έλεγξε και κατ' επέκταση δεν απέδειξε ότι το δηλούμενο εισόδημα του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών και συνεπώς οποιαδήποτε θεώρηση περί αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, περί μη έκδοσης αποδείξεων ή περί μη συμμόρφωσης στο άρθρο 13 ν. 4987/2022 είναι αβάσιμες, αναιτιολόγητες και αναπόδεικτες και οι προσβαλλόμενες πράξεις προστίμου, φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. στερούνται νομίμου ερείσματος. Συνεπώς δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. και οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νομίμου ερείσματος, γιατί οι όποιες θεωρήσεις του ΣΔΟΕ προέκυψαν αυθαίρετα, από ελλιπή έλεγχο και χωρίς καμία αιτιολογία και χωρίς καμία απόδειξη, αλλά μόνο με ένδειξη (όπως αναφέρεται στη σελ. 6 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΔ και σε αντίστοιχα σημεία και οι υπόλοιπες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.). Συνεπώς, ο προσδιορισμός του εισοδήματος έγινε μη σύννομα, αναιτιολόγητα και αναπόδεικτα με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και κατ' επίκληση της προϋπόθεσης της παρ. 1α του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, χωρίς ωστόσο να υφίσταται αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεδομένου ότι δεν έλαβαν χώρα ορθά οι ελεγκτικές επαληθεύσεις ούτε καν έλαβε χώρα φορολογικός έλεγχος, αλλά έλεγχος εργατικής νομοθεσίας και επειδή προσκόμισε όλα τα βιβλία και στοιχεία και αποδέχθηκε και το ΣΔΟΕ ότι η επιχείρηση λειτουργεί νόμιμα και δεν υπάρχει κάποια παρατυπία ή παράλειψη. Εν προκειμένω, έπρεπε η ελεγκτική αρχή να προβεί σε έλεγχο από τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων (αρχείων και παραστατικών κατά ΕΛΠ), καθώς, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζουν οι περ. α' , β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 αφού και τα βιβλία και στοιχεία προσκόμισε και δεν διαπιστώθηκε καμία παράλειψη ή παρατυπία σε αυτά. Στην υπό κρίση περίπτωση, οι αποδιδόμενες παρατυπίες της μη έκδοσης αποδείξεων καταρχάς δεν αποδεικνύεται ότι τελέστηκαν και αφορούν ποσά μικρού ύψους, με συνέπεια να είναι απολύτως εφικτές οι προσήκουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις των εγγραφών στο βιβλίο εσόδων - εξόδων του και ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος του. Μη νομίμως η φορολογική αρχή επέλεξε να χρησιμοποιήσει τις έμμεσες τεχνικές έλεγχου. Είναι εμφανές ότι η αξία των μη καταχωρημένων στοιχείων είναι πολύ μικρή, ενώ παράλληλα δεν καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων. Επιπλέον τα βιβλία και στοιχεία που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο έχουν τηρηθεί σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ενώ δεν προέκυψαν παραβάσεις, κατασχεμένα ή άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία να πιθανολογείται φοροδιαφυγή. Η χρήση των έμμεσων τεχνικών που περιγράφονται στο άρθρο 28 Ν. 4172/2013 και εξειδικεύονται στις σχετικές εκδοθείσες εγκυκλίους, κατά τις οποίες οι φορολογούμενοι ελέγχονται όχι με βάση τα βιβλία και στοιχεία τους, αλλά με βάση τεχνικές που εφαρμόζονται κατά την κρίση των φορολογικών αρχών, πρέπει να γίνεται με σύνεση και

κατ' εξαίρεση και μόνο όταν αποδεδειγμένα συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις για την χρήση τους.

2) Στην υπό κρίση υπόθεση, δεν υπάρχει αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου του Ελεγκτικού Κέντρου ούτε εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου για την επιλογή των έμμεσων μεθόδων που χρησιμοποιούνται από τη φορολογική διοίκηση ούτε προκύπτουν τα κριτήρια ανάλυσης κινδύνου και υπάρχει παράβαση της διαδικασίας ελέγχου και της ενεργοποίησης των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Είναι εμφανές ότι ο έλεγχος μη σύννομα επέλεξε τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου χωρίς ως όφειλε να αιτιολογήσει την επιλογή αυτή ενώ θα μπορούσε να προβεί σε λογιστικό έλεγχο. Δεν προέκυψε και δεν αποδείχθηκε καμία περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου παρά μόνο αυθαίρετες πληροφορίες του ΣΔΟΕ που αποδέχθηκε το 1ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης. Αυτό δεν συνεπάγεται ούτε συνάγεται ούτε αποδεικνύεται αδυναμία του ελέγχου να προβεί σε λογιστικό έλεγχο.

3) Δεν συντρέχει η κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. (ν.4987/2022) παράβαση της περίπτωσης Ε' της παρ.2 του άρθρου 54 του ίδιου κώδικα και κατ' επέκταση η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, περί έμμεσου προσδιορισμού των εσόδων. Αναιτιολόγητη και αναπόδεικτη η αποδιδόμενη παράβαση. Τα βιβλία του τηρήθηκαν ορθά και νόμιμα και το λογιστικό του σύστημα ήταν αξιόπιστο και τα λογιστικά του αρχεία κατάλληλα σύμφωνα με τη νομοθεσία και τις υποχρεώσεις του που απορρέουν από αυτήν και δεν συντελέστηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ούτε και καμία άλλη παράβαση. Άλλωστε δεν λήφθηκε υπόψη ότι δεν είχε κανένα όφελος από τη διαδικασία αυτή καθώς, η επιχείρησή του ήταν κοινωνικής επιχείρησης, παρείχε λογιστικές υπηρεσίες σε αδύναμες και ευάλωτες ομάδες και σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να τεθεί ζήτημα φοροδιαφυγής. Δεν διατυπώνεται ιδιαίτερη και εμπεριστατωμένη κρίση της ελεγκτικής αρχής ως προς τη συνολική αξιοπιστία και καταλληλότητα του λογιστικού συστήματός του, εσφαλμένα του επιβλήθηκε η παράβαση για μη συμμόρφωση στις υποχρεώσεις κατά το άρθρο 13 του ν.4174/2013 και πρόστιμο ύψους 2.500,00€. Παράλληλα είναι εμφανές ότι δεν συντρέχει η προϋπόθεση της παρ.1 περ. α' του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Υπήρχε ανάλωση κεφαλαίου από τα μέλη της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα ο συνεισέφερε στην επιχείρηση αλλά η ελεγκτική αρχή δεν έλεγξε ούτε την ανάλωση κεφαλαίου που είχαν τα μέλη του προγενέστερα έτη (2010-2017) και όχι μόνο τα ελεγχόμενα (2019-2022) ούτε και έλαβε υπόψη τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής του, γεγονός μη σύννομο και ενάντια σε όσα ορίζει ο νόμος. Τα έτη 2019 και 2020 ήταν και η παγκόσμια πανδημία του COVID-19 που έπληξε το μεγαλύτερο μέρος των επιχειρήσεων και είχε συνέπειες και για τα επόμενα χρόνια και ήταν εύλογο να εμφανίζονται ζημίες. Η εταιρεία κρατήθηκε ανοικτή μέσα από δανεισμό των μελών προς την επιχείρηση από τα δικά τους έσοδα και από ανάλωση προηγούμενων ετών, πληρώνοντας τα έξοδα λειτουργίας της (μισθοδοσία, ενοίκια, εργοδοτικές εισφορές και λειτουργικές δαπάνες όπως ρεύμα, τηλέφωνο και κοινόχρηστα). Η επιχείρηση έκλεισε το 2024. Ωστόσο αυτό δεν συνιστά ούτε άμεση ούτε έμμεση απόδειξη ότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία.

4) Κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης. Υπέρβαση και κατάχρηση εξουσίας. Στην υπό κρίση περίπτωση σε συνδυασμό με όσα αναφέρθηκαν στους δύο πρώτους λόγους της παρούσας προσφυγής, η φορολογική αρχή προέβη σε κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας που της παρέχει ο νόμος ως προς τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και μάλιστα χωρίς να αιτιολογήσει αφενός το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού των

αποτελεσμάτων της επιχείρησης και αφετέρου τη σκοπιμότητα και την επιλογή της χρήσης έμμεσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες μόνο κατ' εξαίρεση πρέπει να εφαρμόζονται και να υπάρχει αιτιολογημένη απόφαση ως προς το ότι δεν ήταν δυνατός ο λογιστικός προσδιορισμός και ως προς την επιλογή των έμμεσων μεθόδων, κάτι που εν προκειμένω δεν υπάρχει.

5) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και η ειδικότερη έκφραση αυτής ως αρχή της επιείκειας. Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

6) Παράβαση ουσιώδους τύπου ως προς το μέρος που αφορά την εφαρμοσθείσα ελεγκτική μέθοδο. Νομική πλημμέλεια του διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατά το μέρος που αφορά την παράλειψη αιτιολόγησης της επιλεγείσας έμμεσης μεθόδου.

7) Δεν έγινε καθόλου έλεγχος ως προς το διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών. Υπήρχε από τα μέλη πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών και έπρεπε να ληφθεί υπόψη. Ομοίως προέβλεπε και η Πολ. 1259/22-12-2014.

8) Έλλειψη αιτιολογίας. Η αιτιολογία είναι πλημμελής, μη εμπεριστατωμένη και ασαφής. Αόριστες και αναϊτιολόγητες οι επίμαχες εκθέσεις ελέγχου ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου σε σχέση με τις αποδιδόμενες παραβάσεις και χωρίς επίκληση κανενός αποδεικτικού στοιχείου ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς. Οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νομίμου ερείσματος.

9) Ελλιπής έλεγχος. Οι αποδιδόμενες παραβάσεις δεν προέκυψαν από φορολογικό έλεγχο που όφειλε να κάνει η αρμόδια ελεγκτική αρχή του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης αλλά από πληροφοριακό έγγραφο του ΣΔΟΕ που αφορούσε έλεγχο εργατικής νομοθεσίας. Το ΣΔΟΕ λειτούργησε κατά παράβαση του άρθρου 27 παρ. 2 και 8 του ν. 5104/2024 και δεν πρέπει να ληφθούν υπόψη οι φορολογικές θεωρήσεις του που εκφεύγουν της εντολής ελέγχου.

10) Το βάρος απόδειξης το φέρει η φορολογική αρχή. Στο βαθμό που η ελεγκτική αρχή απορρίπτει τους ισχυρισμούς του χωρίς αιτιολογία παρά μόνο με την αναγραφή ότι είναι αβάσιμοι, αντιστρέφει το βάρος απόδειξης. Η αντιστροφή βάρους απόδειξης από τη φορολογική αρχή είναι μη σύννομη.

11) Παραβίαση δικαιώματος ακρόασης.

12) Παραβίαση αρχής φορολογίσεως βάσει της φοροδοτικής ικανότητας. Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας και της αρχής της αναλογικότητας του Συντάγματος (άρθρα 4, 25 παρ 1 και άρθρο 17 παρ 1). Επιβολή υπέρογκων φόρων σε σχέση με τις μικρού ύψους παραβάσεις λόγω της επιλογής της φορολογικής διοίκησης να προβεί σε χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ενώ θα μπορούσε και όφειλε να προβεί σε έλεγχο σύμφωνα με τα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας τα οποία προσκόμισε και αντικατοπτρίζουν την πραγματική εικόνα της επιχείρησης.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, 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 υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...».

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

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

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

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της

προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας. Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996)

(Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. ...»

Επειδή, με την Α. 1293/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι: «
Άρθρο 1 - Πρόγραμμα Ελέγχου

Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 - Προετοιμασία ελέγχου

Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. ...

Άρθρο 3 - Επαληθεύσεις σε νομιμοποιητικά έγγραφα, βιβλία και στοιχεία

Κατά τον έλεγχο των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, εξετάζονται κατά περίπτωση τα εξής: ... Β. Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) ... 4. Πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς. ...

Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους

Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ως ίσχυε κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, οριζόταν ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη

Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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 τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή, με την Ε. 2015/2020 διευκρινίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των 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 σύννομη, 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. ...

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, με την απόφαση 1050/2014 του ΓΓΔΕ με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος 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 ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου 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.

2.2. Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου.

Η τεχνική αυτή αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του φορολογούμενου φυσικού προσώπου και προσδιορίζει φορολογητέα ύλη, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια προσωπικά, οικογενειακά, επαγγελματικά, τις διάφορες απαιτήσεις προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές (ενεργητικό), τις υποχρεώσεις προσωπικές, οικογενειακές ή επαγγελματικές (παθητικό), τις ατομικές, οικογενειακές και επαγγελματικές δαπάνες ως και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές (ατομικά και οικογενειακά). Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ο Πίνακας Ενεργητικού και Παθητικού για όλες τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους με φορολογική περίοδο βάσης την αμέσως προηγούμενη από την πρώτη ελεγχόμενη φορολογική περίοδο. Στο Ενεργητικό περιλαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την λήξη κάθε φορολογικής περιόδου. Στο Παθητικό περιλαμβάνονται οι αντίστοιχες υποχρεώσεις. Η διαφορά Ενεργητικού-Παθητικού αποτελεί την Καθαρή Θέση κάθε φορολογικής περιόδου. Από την καθαρή θέση λήξης κάθε φορολογικής περιόδου αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης. Οι αυξήσεις/μειώσεις της Καθαρής Θέσης αναπροσαρμόζονται με τις περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άνευ ανταλλάγματος (αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας, κερδών από τυχερά παίγνια, ανταλλαγής) και τις περιπτώσεις εκποίησης αυτών, με τις ατομικές και οικογενειακές δαπάνες κάθε είδους, και συγκρίνονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα. Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

2.3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωση τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα. Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις. Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς. Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα. Η προκύπτουσα διαφορά 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 ζημιогόνα 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 5 Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της. Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στις συνεργείο ελέγχου του ΣΔΟΕ Μακεδονίας, δυνάμει της υπ' αρ. εντολής διακίνησης μη στοχευμένων στόχων, διενήργησε έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων περί εργατικής νομοθεσίας (Ν.4990/2017) στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό και διαπίστωσε ανασφάλιστα δύο μέλη του προσφεύγοντος αστικού συνεταιρισμού. Στη συνέχεια επέδωσε την υπ' αρ. πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, προκειμένου να διερευνηθεί η νομιμότητα λειτουργίας του συνεταιρισμού και η ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων αυτού. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση προσκομίζοντας τα ζητηθέντα (αρ. πρωτ. εισ.). Εκδόθηκε η υπ' αρ. εντολή ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος βάσει των προσκομισθέντων εγγράφων για τα έτη 2019 -2022.

Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων, διαπιστώθηκε ότι το καταστατικό ίδρυσης του Συνεταιρισμού πληροί τις προϋποθέσεις ένταξης στο Γενικό Μητρώο Φορέων Κοινωνικής Αλληλεγγύης Οικονομίας, έχει ήδη εγγραφεί στο Γενικό Μητρώο Φορέων Κοινωνικής Αλληλεγγύης Οικονομίας με Α.Γε.Μ.Κ.Ο. και ως εκ τούτου πρόκειται για νομίμως υφιστάμενης Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης.

Η ελεγκτική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις του Συνεταιρισμού (που εμφάνιζε ζημίες χρήσης), τα προσκομισθέντα βιβλία εσόδων-εξόδων, και το γεγονός ότι δεν υπήρχαν ενεργά δάνεια, έκρινε ότι υφίστανται ενδείξεις αποκρυσθασ αξίας και εφάρμοσε έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Ο έλεγχος αποτύπωσε συγκεντρωτικά την αποκρυβείσα ύλη ανά έτος ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	Συνολική καθαρή αξία εσόδων συμπεριλαμβανομένης επιστρεπτέας προκαταβολής	Συνολική αξία άνευ εσόδων αποσβέσεων	Διαφορά/ Αποκρυβείσα	Καθαρή αξία διαφοράς	ΦΠΑ 24%
2019	3.449,09€	8.253,23€	4.804,14€	3.874,31€	929,83€
2020	12.991,97€	31.310,52€	18.318,55€	14.773,02€	3.545,53€
2021	25.927,79€	66.932,52€	41.004,73€	33.068,33€	7.936,40€
2022	35.349,37€	60.591,05€	25.241,68€	20.356,19€	4.885,49€

Κατόπιν των ανωτέρω συντάχθηκε πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ Μακεδονίας σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό η μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων και η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε μία κατ' ελάχιστον περίπτωση για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2019, 2020, 2021 και 2022, συνολικής αξίας 4.804,14€, 18.318,55€, 41.004,73€ και 25.241,68€ αντίστοιχα.

Επειδή, ειδικότερα η υπ' αρ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αρ. εγγράφου του ΣΔΟΕ Μακεδονίας με συνημμένη την προαναφερθείσα πληροφοριακή έκθεση ελέγχου με αριθμό υπόθεσης και ταυτότητα αναφοράς

Αξιοποιώντας τις διαπιστώσεις του ΣΔΟΕ Μακεδονίας, ο έλεγχος προσδιόρισε τα πρόστιμα μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων, της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τις διαφορές φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Από τη φορολογική αρχή εκδόθηκε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ., το οποίο αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στον λογαριασμό του συνεταιρισμού την 11.11.2025 και αναγνώστηκε την επόμενη ημέρα 12.11.2025, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων για τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους. Επί του ανωτέρω υπομνήματος ο προσφεύγων συνεταιρισμός κατέθεσε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα αντιρρήσεων. Το ως άνω υπόμνημα δεν μετέβαλε το πόρισμα της ελεγκτικής φορολογικής αρχής, η οποία προέβη στη σύνταξη και κοινοποίηση των οριστικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων συνεταιρισμός ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η προσφυγή της ελεγκτικής αρχής σε έμμεση τεχνική είναι ανατιολόγητη και μη νόμιμη, διότι δεν ανέφερε ποια συγκεκριμένη προϋπόθεση του άρθρου 28 συντρέχει στη υπό κρίση περίπτωση του και δεν προέβαλε καμία ειδική αιτιολογία που απαιτείται για την εφαρμογή της.

Επειδή, η προσφυγή της ελεγκτικής αρχής σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2019-2022 προϋποθέτει τη συνδρομή συγκεκριμένων τυπικών και ουσιαστικών προϋποθέσεων, οι οποίες πρέπει να τεκμηριώνονται επαρκώς στο σώμα της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω, από την επισκόπηση των εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων Κ.Φ.Δ. διαπιστώνεται ότι το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης δεν προέβη σε αιτιολογημένη διαπίστωση της συνδρομής των νόμιμων προϋποθέσεων που θα δικαιολογούσαν παράκαμψη των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος συνεταιρισμού και την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Ειδικότερα δεν προκύπτει από τα έγγραφα του φακέλου ότι διαπιστώθηκε αδυναμία ή άρνηση προσκόμισης

στοιχείων, ούτε ότι τα λογιστικά αρχεία δεν τηρήθηκαν ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάχθηκαν σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ούτε ότι τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάχθηκαν σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Στις οικείες εκθέσεις ελέγχου δεν επισυνάπτεται αιτιολογημένη απόφαση επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του Προϊστάμενου του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, απλά αναφέρεται ότι λήφθηκε υπόψη κάθε διαθέσιμο οικονομικό στοιχείο/έμμεση τεχνική του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., από όπου προκύπτει αδιαμφισβήτητη η αδυναμία χρηματοδότησης των εξόδων (γενεσιουργός αιτία των ζημιών) του αστικού συνεταιρισμού από τα εισοδήματα των μελών του.

Επειδή, η χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου χωρίς την προηγούμενη τεκμηριωμένη διαπίστωση των νόμιμων προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 συνιστά πλημμέλεια που πλήττει τη νομιμότητα της ελεγκτικής διαδικασίας και κατ' επέκταση την εγκυρότητα των αποτελεσμάτων αυτής, ανεξαρτήτως του ύψους τυχόν διαπιστωθεισών αποκλίσεων, καθώς η νομιμότητα της μεθόδου αποτελεί προϋπόθεση του κύρους της πράξης και όχι απλώς παράγοντα εκτίμησης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το ΣΔΟΕ Μακεδονίας άθροισε τις δαπάνες του συνεταιρισμού συμπεριλαμβανομένων της μισθοδοσίας προς το προσωπικό, των εργοδοτικών εισφορών, των καταβολών ενοικίων, προμηθευτών, αγοράς εξοπλισμού, λειτουργικών δαπανών όπως ρεύματος, τηλεφώνου και κοινοχρήστων και αφαίρεσε τις αποσβέσεις. Στη συνέχεια άθροισε τα ακαθάριστα έσοδα και την επιστρεπτέα προκαταβολή, ανά φορολογικό έτος. Από τη σύγκριση διαπίστωσε τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για τα υπό κρίση έτη και τη μη ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, ο έλεγχος του ΣΔΟΕ Μακεδονίας στηρίχθηκε σε ενδείξεις αποκρυβείσας αξίας λαμβάνοντας υπόψη ότι ο Συνεταιρισμός δεν είχε ενεργά δάνεια ή επιχορηγήσεις.

Επειδή, οι οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων Κ.Φ.Δ. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, συντάχθηκαν ερειδόμενες στο υπ' αρ. έγγραφο του ΣΔΟΕ Μακεδονίας και την συνημμένη σε αυτό πληροφοριακή έκθεση. Το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ερεύνησε τα εισοδήματα των μελών του συνεταιρισμού στα αντίστοιχα έτη 2019-2022, προκειμένου να διαπιστώσει τη δυνατότητα χρηματοδότησης των πάσης φύσεως δαπανών της συνεταιριστικής επιχείρησης, από την οποία προέκυψε αδιαμφισβήτητη η αδυναμία χρηματοδότησης των εξόδων του προσφεύγοντος συνεταιρισμού.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου προστίμων δεν προκύπτουν ευρήματα τα οποία να επιβεβαιώνουν την κρίση του ελέγχου περί μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος νομικού προσώπου κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. / ενδικοφανούς προσφυγής του αστικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και

την ακύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2020, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2022, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Πρόστιμο μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων άρθρου 54 ν. 4987/2022	2.500,00€	0,00€	2.500,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4987/2022	464,92€	0,00€	464,92€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2020

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων άρθρου 58 ^Α παρ. 1 ν. 4987/2022	1.772,77€	0,00€	1.772,77€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων άρθρου 58 ^Α παρ. 1 ν. 4987/2022	3.968,20€	0,00€	3.968,20€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2022

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων άρθρου 58 ^Α παρ. 1 ν. 4987/2022	2.442,74€	0,00€	2.442,74€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά δήλωσης - απόφασης
Φορολογητέα κέρδη	0,00€	317,87€	0,00€	0,00€
Φορολογική ζημιά	3.556,44€	0,00€	3.556,44€	0,00€
Αναλογών φόρος	0,00€	76,29€	0,00€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	0,00€	38,15€	0,00€	0,00€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	0,00€	114,44€	0,00€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά δήλωσης - απόφασης
Φορολογητέα κέρδη	0,00€	502,35€	0,00€	0,00€
Φορολογική ζημιά	17.827,11€	0,00€	17.827,11€	0,00€
Αναλογών φόρος	0,00€	120,56€	0,00€	0,00€

Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	0,00€	60,28€	0,00€	0,00€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	0,00€	180,84€	0,00€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά δήλωσης - απόφασης
Φορολογική ζημιά	37.517,40€	4.449,07€	37.517,40€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά δήλωσης - απόφασης
Φορολογική ζημιά	24.131,60€	3.775,41€	24.131,60€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά δήλωσης - απόφασης
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00€	929,84€	0,00€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00€	929,84€	0,00€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά δήλωσης - απόφασης
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00€	2.855,77€	0,00€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00€	2.855,77€	0,00€	0,00€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	0,00€	689,75€	0,00€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	689,75€	0,00€	689,75€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά δήλωσης - απόφασης
Διαφορά φόρου	0,00€	8.626,14€	0,00€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A ν. 4987/2022	0,00€	344,87€	0,00€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00€	8.971,01€	0,00€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά δήλωσης - απόφασης
Διαφορά φόρου	0,00€	4.885,48€	0,00€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00€	4.885,48€	0,00€	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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