



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19-06-2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1182

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **03-02-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ., κατά της υπ' αριθ. /2019 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα:
5. Την υπ' αριθ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, καθώς και τη με ημερομηνία θεώρησης 27-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προστίμου εισοδήματος, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03-02-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 10.377,55€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 5.188,78€,

πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.076,61€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 16.642,94€.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα της με ημερομηνία θεώρησης 27-12-2019 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Προστίμου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε στις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2013-31/12/2013 και 01/01/2014-31/12/2014 βάσει της με αριθ./2018 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ. Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν μεταφοράς της υπόθεσης από την Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε. προς την Α.Α.Δ.Ε. βάσει της με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/2017 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών 1^η διαπιστωτική (βλ. αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 121138 ΕΞ2018 ΕΜΠ έγγραφο του Τμήματος Α της Δ/νσης Ελέγχων προς π.δ. & υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 150958 ΕΞ2017 ΕΜΠ).

Ο έλεγχος της ΙΖ' Αθηνών προέβη σε αρχική επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων του προσφεύγοντος για τα υπό κρίση έτη 2013-2014, όπως προέκυψαν από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Υ.Ο. 4105/2015. Εν συνεχεία, στις 21-06-2019 επειδή δεν κατέστη δυνατό να επιτευχθεί τηλεφωνική επικοινωνία με τον προσφεύγοντα, του απεστάλη μήνυμα μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας στο δηλωθέν e-mail του, ενημερώνοντάς τον να προσέλθει στα γραφεία της ως άνω Υπηρεσίας ώστε να του επιδοθεί Πρόσκληση του αρ. 14 του Ν. 4174/2013. Στις 28-06-2019 συντάχθηκε το με αριθ. πρωτ./2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών - Πρόσκληση του αρ. 14 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε, με το οποίο ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει εντός 5 εργάσιμων ημερών α) Εκτύπωση του αθεώρητου βιβλίου εσόδων-εξόδων που τηρήθηκε από την ατομική του επιχείρηση για τις υπό κρίση χρήσεις 2013-2014, β) όλα τα φορολογικά στοιχεία (και τυχόν δικαιολογητικά αυτών) για τις εν λόγω χρήσεις, γ) υπεύθυνη δήλωσή του ότι όλα τα προσκομισθέντα αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων, στοιχείων και οικονομικών καταστάσεων) είναι ακριβή αντίγραφα των πρωτότυπων καθώς και να υποβάλει εγγράφως τις διευκρινίσεις/επεξηγήσεις για καθεμία από τις επίμαχες

χρεώσεις/πιστώσεις για τις χρήσεις 2013-2014 που εμφανίζονται στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Στις 02-07-2019, αφού προσήλθε ο προσφεύγων στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών του επιδόθηκε το ως άνω Αίτημα Παροχής Πληροφοριών - Πρόσκληση του αρ. 14 του Ν. 4174/2013.

Ύστερα από επανειλημμένα μηνύματα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας από πλευράς του προσφεύγοντος δόθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών τρεις διαδοχικές παρατάσεις προθεσμίας ανταπόκρισης με την τελευταία να λήγει στις 20-09-2019. Κατόπιν της λήξης της προαναφερθείσας τρίτης παράτασης προθεσμίας ανταπόκρισης δεν υπήρξε έγγραφη ενημέρωση του προσφεύγοντος προς τη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε, συντάχθηκε και επιδόθηκε η με αριθ. πρωτ./2019 2^η Πρόσκληση του αρ. 14 του Ν. 4174/2013, με την οποία ζητήθηκαν για δεύτερη φορά τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Μετά την κοινοποίηση βάσει του αρθ. 5 του Ν. 4174/2013 προς τον προσφεύγοντα τόσο της 1^{ης} όσο και της 2^{ης} Πρόσκλησης του αρ. 14 του Ν. 4174/2013, ο τελευταίος δεν προσκόμισε ούτε τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησής του επικαλούμενος απώλεια-κλοπή αυτών και ούτε υπέβαλε έγγραφες διευκρινίσεις/επεξηγήσεις για καθεμία από τις επίμαχες χρεώσεις/πιστώσεις για τις υπό κρίση χρήσεις 2013-2014 που εμφανίζονται στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Όσον αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2014, ο έλεγχος, έχοντας λάβει υπόψη τα ανωτέρω, προχώρησε σε προσδιορισμό εισοδήματος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, ήτοι τα στοιχεία της υπ' αριθ./2015 υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών για το εν λόγω έτος, μη αναγνωρίζοντας προς έκπτωση το σύνολο των δηλωθεισών δαπανών ύψους 23.862,64€, για τις οποίες ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα σχετικά φορολογικά στοιχεία ή έστω φωτοτυπία αυτών αλλά και ούτε δικαιολογητικά αυτών και ούτε εξακριβώνεται ότι έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της υπό κρίση ατομικής επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2014 αφού τα

βιβλία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο. Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζεται αναλυτικά ο υπολογισμός των καθαρών κερδών δήλωσης κατόπιν ελέγχου, τα οποία ανέρχονται στο ποσό των 52.689,00€ καθώς και η διαφορά καθαρών κερδών για το φορολογικό έτος 2014, η οποία ανέρχεται στο ποσό των **23.862,64€** (=52.689,00€ - 28.826,36€).

Προσδιορισμός Καθαρών Κερδών Δήλωσης Φορ. Έτους 2014		Προσδιορισμός Καθαρών Κερδών Δήλωσης Ελέγχου Φορ. Έτους 2014	
Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	52.689,00€	Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	52.689,00€
Ακαθάριστα έσοδα από ΚΠΠ 2014 (συγκεντρωτική εσόδων & κατάσταση εξόδων αντισυμβαλλομένων)	50.227,00€	Ακαθάριστα έσοδα από ΚΠΠ 2014 (συγκεντρωτική εσόδων & κατάσταση εξόδων αντισυμβαλλομένων)	50.227,00€
Μεγαλύτερο μεταξύ (1) και (2)	52.689,00€	Μεγαλύτερο μεταξύ (1) και (2)	52.689,00€
(-) Δηλωθείσες δαπάνες	23.862,64€	(-) Δηλωθείσες δαπάνες	0,00
(+) Μη εκπιπόμενες δαπάνες	0,00	(+) Μη εκπιπόμενες δαπάνες	0,00
Καθαρά κέρδη δήλωσης φορ. έτους 2014 (χρήση 2014)	23.826,36€	Καθαρά κέρδη δήλωσης φορ. έτους 2014 (χρήση 2014)	52.689,00€
Διαφορά Καθαρών Κερδών για το φορολογικό έτος 2014 = 23.862,64€ (=52.689,00€ - 28.826,36€)			

Επιπλέον, ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό των **12.024,09€** ως εισόδημα από άγνωστη πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 21 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε καθώς οι τελικές προκύπτουσες πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014 ύψους 76.371,56€ ξεπερνούν τα δηλωθέντα εισοδήματά του για το εν λόγω έτος ύψους 64.347,47€. Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζεται αναλυτικά ο προσδιορισμός των πρωτογενών καταθέσεων για το έτος 2014 από άγνωστη πηγή ή αιτία:

1	Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα φορ. έτους 2014	52.689,00€
2	Ακαθάριστα έσοδα από ΚΠΠ 2014 (συγκεντρωτική εσόδων και κατάσταση εξόδων αντισυμβαλλομένων)	50.227,00€

3	Μεγαλύτερο μεταξύ (1) και (2)	52.689,00€
4	ΦΠΑ εκροών φορ. περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014	11.658,47€
5	Άθροισμα των (3) και (4)	64.347,47€
6	Ύψος υπό κρίση πρωτογενών πιστώσεων Ε.Λ.Α.Ε.Π. έτους 2014 (άγνωστη πηγή ή αιτία)	76.371,56€
7	Διαφορά πρωτογενών καταθέσεων έτους 2014 που δεν καλύπτονται από δηλωθέντα εισοδήματα φορ. έτους 2014 του προσφεύγοντος	12.024,09€

Στις 03-12-2019 επιδόθηκε το υπ' αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του αρ. 28 του ν. 4174/2013 καθώς και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί/πρόστιμα εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014. Κατόπιν της εκπνοής των 20 ημερολογιακών ημερών από την ημερομηνία επίδοσης και, πιο συγκεκριμένα στις 24-12-2019, ο προσφεύγων, μετά του εξουσιοδοτημένου εκπροσώπου του, κυρ του/2019, προσκόμισε τα με αριθ. εισερχ. πρωτ. και/2019 απαντητικά έγγραφα απόψεων. Στα εν λόγω υπομνήματα ο προσφεύγων παρέθεσε τους ισχυρισμούς του επί των προσωρινών αποτελεσμάτων, τους οποίους ο έλεγχος εξέτασε για λόγους χρηστής διοίκησης αλλά ωστόσο δεν τους αποδέχτηκε.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους πιο κάτω λόγους:

- Από τις έγγραφες επεξηγήσεις και διευκρινίσεις για τις επίμαχες πιστώσεις ανενδοίαστα αποδεικνύεται ότι ουδεμία από αυτές τις πιστώσεις υπήρξε εισόδημά του το οποίο δε δηλώθηκε και δε φορολογήθηκε. Τουναντίον, κάθε ποσό εξ αυτών και έχει δηλωθεί και έχει συμπεριληφθεί στις αντίστοιχες βεβαιώσεις αποδοχών ή/και αμοιβών και συνακόλουθα έχει φορολογηθεί.
- Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το σύνολο των δηλωθεισών δαπανών ύψους 23.862,64€ με μοναδική αιτιολογία το γεγονός ότι δεν προσκόμισε τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία ούτε το βιβλίο εσόδων-εξόδων του για το υπό

κρίση έτος. Ωστόσο, η μη προσκόμιση των εν λόγω βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας καθόσον εκλάπησαν μέσα από το αυτοκίνητό του, έμπροσθεν της κατοικίας του. Επιπλέον, ενώ ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι προχώρησε σε προσδιορισμό εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, ουδόλως έλαβε υπόψη του τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για το φορολογικό έτος 2014 αλλά και στα στοιχεία των υποβληθεισών καταστάσεων πελατών από όλες τις επιχειρήσεις, τις αναφερθείσες στη δική του κατάσταση προμηθευτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 22** «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του **ν.4172/2013** ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28** «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του **ν.4172/2013** ορίζεται 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **23§1** «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του **ν.4174/2013** 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **27§1** «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του **ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου **17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999)** με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:

«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».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, εν προκειμένω, από την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 προκύπτει ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που δηλώθηκαν για το εν λόγω έτος α) στην υπ' αριθ./2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος και 2) στις υποβληθείσες καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών και επειδή δεν προσκομίστηκαν τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία ή έστω φωτοαντίγραφα αυτών αλλά ούτε και δικαιολογητικά αυτών (τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης, συμφωνητικά κλπ.), τα ακαθάριστα έσοδα ελήφθησαν ακέραια και ως καθαρά κέρδη φορολογητέα χωρίς να αναγνωρισθούν δαπάνες και αγορές για έκπτωση.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο έλεγχος αναιτιολόγητα έκρινε, ότι η έλλειψη των παραστατικών εκπιπτόμενων δαπανών αρκεί για να καταστήσει ανέφικτο τον έλεγχο σχετικά με τα εκπιπτόμενα ποσά για τον προσδιορισμό των καθαρών φορολογητέων κερδών και παρέλειψε να προβεί

σε οποιαδήποτε προσπάθεια διαπίστωσης σχετικά με τη νομιμότητα των εκπαιπτόμενων δαπανών και του ύψους στο οποίο ανέρχονται. Αντίθετα, θα μπορούσε ο έλεγχος να διαπιστώσει την ύπαρξη εκπαιπτόμενων δαπανών πρώτον από τις καταστάσεις πελατών και προμηθευτών και δεύτερον από τις πληρωμές που έγιναν μέσω τράπεζας (πληρωμές που αφορούν και ποσά κάτω των 500,00 ΕΥΡΩ), παρόλον ότι αξιολόγησε τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του **άρθρου 28§1** «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του **ν.4172/2013** (όπως δηλώσεις ομοειδών επιχειρήσεων, δεδομένα από πελάτες και προμηθευτές του προσφεύγοντος, δεδομένα από δηλώσεις που υποβλήθηκαν σε άλλες δημόσιες υπηρεσίες και οργανισμούς κ.α.) ή χρησιμοποίησε κάθε διαθέσιμη μέθοδο προκειμένου να καταλήξει στον προσδιορισμό αυτών ως τα έσοδα με συντελεστή κέρδους 100%, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή, επιπλέον, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων ισχυρισμών του προσφεύγοντος που προβάλλονται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, και που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη

διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **03-02-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, **για λόγους τυπικής πλημμέλειας** σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, προκειμένου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών να ενεργήσει εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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