



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 30/09/2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1528

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την 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 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή, του «...» με ΑΦΜ ..., κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια και διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη επί της οδού ..., κατά: α) της με αριθμό ...-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, β) της με αριθμό ...-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την με αριθμ. πρωτ. .../24-2-2020 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ❖ Με την υπ' αριθμ. ...-**12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 49.743,64€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 24.871,82€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 11.307,03€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 85.922,49€.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. ...-**12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 47.340,42€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 23.670,21€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 10.651,60€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 81.662,23€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στα φορολογικά έτη 2016 - 2017 από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013, ν. 2859/2000, του άρθρου 27 ν. 4174/2013 και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. ...3-8-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων κατά την ελεγχόμενη περίοδο ασκούσε επιτήδευμα με κύρια δραστηριότητα «υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια». Από τον έλεγχο των δεδομένων των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος προέκυψε ότι σε κάθε ελεγχόμενη χρήση πραγματοποιήθηκαν επαγγελματικές δαπάνες, το ύψος των οποίων δε δύναται να καλυφθεί από τα δηλωμένα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (ζημιά), καθώς και από τα λοιπά εισοδήματα του (προσωπικά/οικογενειακά). Συνεπώς συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.2 του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#) και 27 του ν. [4174/2013](#), περί εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Ο έλεγχος απέστειλε με συστημένη επιστολή στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης την με αριθμ. πρωτ. ../20-8-2019 πρόσκληση για προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της περιόδου από 1/1/2016 έως 31/12/2017, στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με την προσκόμιση αυτών.

Ο έλεγχος αξιολογώντας όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του, εφάρμοσε την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας και από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε **αρνητική διαφορά** μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού -150.738,29€ και -143.455,82€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2016 και 01/01-31/12/2017 αντίστοιχα, οι οποίες, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, λογίζονται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ως ακολούθως:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	458,21	24,19	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	24,19	373,54
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0,00	0,00	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00	1.000,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	196.150,27	208.255,76	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές (ΕΝΟΙΚΙΑ-ΑΓΡΟΤΙΚΑ)	0,00	0,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	0,00	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές	0,00	0,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	129.156,19	135.115,78

κ.λπ.)					
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00	7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	204.519,42 ³	200.022,91 ⁴
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	0,00	0,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	0,00	0,00
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	1.501,48	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	11.820,89	5.850,93
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	1.826,08	10.874,09
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	4.801,56	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00
	0,00	0,00	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00	0,00
	0,00	0,00	15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00
	0,00	0,00	16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	201.410,04	209.781,43	ΣΥΝΟΛΟ	352.148,33	353.237,25

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2016	2017
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	201.410,04	209.781,43
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	352.148,33	353.237,25
Υπόλοιπο	-150.738,29	-143.455,82

Ακολούθως και σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1050/2014 προσδιορίστηκε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων χρήσεων μετά την σύγκριση

ανά φορολογική περίοδο του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις (το αποτέλεσμα με βάση τα τηρούμενα βιβλία είναι ζημιογόνο και συγκεκριμένα εμφανίζονται ζημίες ύψους 153.599,71€ και 80.913,78€ στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα) και η φορολογητέα ύλη προσδιορίστηκε με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας. Συνεπώς τα φορολογητέα εισοδήματα ανά φορολογικό έτος διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 01/01/2016 – 31/12/2016

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Καθαρό Εισόδημα από ακίνητα	4332,00	4332,00
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	0,06	0,06
Εισόδημα άρθρου 21 ν. 4172/2013	0,00	150.738,29
Σύνολο δηλωθέντων εισοδημάτων	4.332,06 €	155.070,35 €

Φορολογική περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Καθαρό Εισόδημα από ακίνητα	4332,00	4332,00
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	0,00	0,00
Εισόδημα άρθρου 21 ν. 4172/2013	0,00	143.455,82
Σύνολο δηλωθέντων εισοδημάτων	4.332,00 €	147.787,82 €

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου κοινοποιήθηκε στις 2-12-2019 το αριθμ. .../2019 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προκειμένου ο προσφεύγων να διατυπώσει τις απόψεις του εντός της προθεσμίας των είκοσι ημερών, προθεσμία που παρήλθε άπρακτη και συνεπώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις με βάση τα ως άνω αποτελέσματα του ελέγχου.

Με την από **29-1-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νόμιμου ερείσματος
2. Με τη διάταξη του άρ.48 παρ.3 του Ν.2238/1994 καθιερώθηκε τεκμήριο κτήσης εισοδήματος ή «προσαύξησης περιουσίας». Ωστόσο, τα τεκμήρια εκ του νόμου είναι μαχητά. Αντισυνταγματική η εφαρμογή της εν λόγω διάταξης, καθώς δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.
3. Τα μέσα ανταπόδειξης που καλείται να προβάλλει ο φορολογούμενος προς ανατροπή του τεκμηρίου της προσαύξησης περιουσίας είναι αντικειμενικά ή νομικά αδύνατα, με αποτέλεσμα να είναι υποχρεωμένος σε απόδειξη αρνητικού αποτελέσματος.
4. Το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την παράβαση η οποία επισύρει την επιβολή διαφυγόντων φόρων φέρει η φορολογική αρχή.
5. Παραβίαση της αρχής της φοροδοτικής ικανότητας.
6. Εσφαλμένα ο έλεγχος πρόσθεσε το σύνολο της αγοράς εμπορευμάτων και επαγγελματικών δαπανών πάσης φύσεως αν και δεν αποδεικνύεται ότι το σύνολο των δαπανών αυτών έχουν εξοφληθεί.
7. Δεν συντρέχει νόμιμη προϋπόθεση διενέργειας του ελέγχου με την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας.
8. Για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/2014, η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου πραγματοποιείται από τη φορολογική διοίκηση με βάση αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική αρχή έχει στη διάθεση της και εν προκειμένω ουδέποτε του κοινοποιήθηκε η αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο, τέταρτο, και πέμπτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας, κακής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων και ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα της φορολογικής αρχής

Επειδή, στο **άρθρο 23 του Ν. 4174/2013** (ΚΦΔ) 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».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 ν. 4172/2013** ορίζεται: «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»,

ενώ με τις διατάξεις του **Ν.4174/2013, στο άρθρο 27** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. 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 και με την Υπ. Οικ. **ΠΟΛ.1050/2014** «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού»

Άρθρο 1 - Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης ορίζεται ότι: 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 σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1 Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

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...»

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1270/24-12-2013** της ΓΓΔΕ, με Θέμα (Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: *«Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα*

οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/4.7.2013.

1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method).

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα 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 ελεγχόμενου.

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).

3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).

4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.

5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:

- μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)

- εισόδημα από κινητές αξίες

- εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

- δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

- εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.

6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.

7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει

αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους.. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους .

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.....

Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης....

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους εμμέσων τεχνικών)

4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών

αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. κ.λπ.) .Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

6) Ως προς τη δαπάνη μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αυτές συμπληρώθηκαν στο Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις, ο ελεγχόμενος υποχρεούται να παράσχει στοιχεία που αφορούν τη σχετική δαπάνη λόγω της χρήσης πιστωτικών καρτών προσκομίζονται τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος δύναται να ζητά τέτοια στοιχεία από τα αρμόδια πιστωτικά ιδρύματα σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

7) Ο ελεγχόμενος (επιτηδευματίας) θα καλείται να παράσχει στοιχεία σε σχέση με τα υπόλοιπα απαιτήσεων/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες (επαγγελματικές προσωπικές) κ.λπ. καθώς και των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό....

9) Επαγγελματικές / προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν, αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών.

10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα: Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως

αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».

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, με τις διατάξεις του **άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.**

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (**ΣτΕ 884/2016**) ότι ο φορολογούμενος οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η άρνηση του δε ή η παράλειψή του να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των

επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής.

Επειδή, οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα διατάξεις του **άρ.48 παρ.3 του Ν.2238/94** δεν τυγχάνουν εφαρμογής, δεδομένου ότι οι ελεγχόμενες χρήσεις διέπονται από τις διατάξεις των Ν. 4174/2013 και 4172/2013. Περαιτέρω, δεν πραγματοποιήθηκε έλεγχος προσαύξησης περιουσίας και κατά συνέπεια, ο δεύτερος ισχυρισμός περί τεκμηρίου κτήσης εισοδήματος βάσει των διατάξεων του **άρ.48 παρ.3 του Ν. 2238/94** προβάλλεται αλυσιτελώς,

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή της Πολ. 1293/2019, σύμφωνα με την οποία, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 ορίζεται ότι το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο. Από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων (Ε1 & Ε3), καθώς και από τα διαθέσιμα στοιχεία της φορολογικής αρχής (Πολ. 1033/2014), διαπιστώθηκε ότι σε κάθε χρήση πραγματοποιήθηκαν δαπάνες (επαγγελματικές), το ύψος των οποίων δεν δύναται να καλυφθεί από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν δήλωσε την ύπαρξη υποχρεώσεων (πληρωτέων λογαριασμών), ούτε προσκόμισε στοιχεία σχετικά με αυτές.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης παραδοχής του ελέγχου ότι όλες οι δαπάνες έχουν εξοφληθεί μετρητοίς.

Επειδή, η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας είναι μια καταγραφή της ροής χρημάτων που θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα πραγματικά γεγονότα. Όπως ανωτέρω αναφέρθηκε, στην Πολ. 1270/2013 διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά, καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

Επειδή, για να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη εξόφλησης μέρους των δαπανών μετρητοίς, θα έπρεπε να προσκομιστούν από τον προσφεύγοντα περαιτέρω στοιχεία π.χ. καρτέλες προμηθευτών, παραστατικά εξόφλησης προηγούμενων και μεταγενέστερων χρήσεων κλπ, ώστε να προκύπτει το ανεξόφλητο υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό περί μη συνδρομής νόμιμης προϋπόθεσης για τη διενέργεια ελέγχου με έμμεσες τεχνικές.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013**: «*Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:*

1. 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*

Επειδή, η **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, όπως η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων

Επειδή, από τον έλεγχο στο ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας (taxis) διαπιστώθηκε ότι επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα πρόστιμα μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης σε τρεις διαφορετικούς ελέγχους στη χρήση 2015 (Α.Ε.Π. 631/2015, 74/2016, 59/2017), γεγονός που επιβεβαιώνεται από την από 12/8/2019 απόφαση του ελέγχου για εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ως εκ τούτου πληρούται η προϋπόθεση της περίπτωσης 1β του άρθρου 28 του ν.4172/2013, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου προσδιορισμού του εισοδήματος.

Επειδή περαιτέρω, από τα φορολογικά αρχεία και στοιχεία προκύπτει ότι ο προσφεύγων στα πλαίσια της ατομικής επιχείρησής του, παρουσιάζει από την έναρξη του επαγγέλματος στις 8/8/2013 ζημίες. Περαιτέρω, στις ελεγχόμενες χρήσεις δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την αγορά εμπορευμάτων και δαπανών με πίστωση, ενώ από τις φορολογικές του δηλώσεις, δεν προκύπτει η ύπαρξη άλλου εισοδήματος. Επιπλέον ο προσφεύγων δεν απέδειξε με ποιο τρόπο (δάνειο, αγορές με πίστωση κλπ) καλύπτει τα οργανικά έξοδα της επιχείρησής του.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό περί μη κοινοποίησης της αιτιολογημένης απόφασης επιλογής της έμμεσης τεχνικής

Επειδή στο άρθρο 3 της ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 (ΦΕΚ: 474 Τεύχος Β' /25-2-2014) "Υπαγόμενοι – Πεδίο εφαρμογής" ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1050/2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014), όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1094/7.4.2014: «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».

Επειδή εν προκειμένω, τηρήθηκε η ως άνω προβλεπόμενη διαδικασία, καθώς η αρχικώς εκδοθείσα με αριθμό .../2019, εντολή ελέγχου τροποποιήθηκε με την συμπερίληψη σε αυτήν των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, δυνάμει των άρθρων 28 ν. 4172/2013, 27 ν.4174/2013, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου, ο οποίος παρατήρησε ότι ο προσφεύγων από την έναρξη της δραστηριότητάς του το 2013 δηλώνει ζημίες, οι οποίες κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017 φτάνουν τα ποσά των 153.599,71€ και 80.913,78€. Παράλληλα, συμμετέχει ως ομόρρυθμο μέλος με ποσοστό 65% στην επιχείρηση «...» με ΑΦΜ: ..., η οποία επίσης δηλώνει ζημίες κατά τα ελεγχόμενα έτη, ενώ, τέλος, έχει έντονη παραβατικότητα – βεβαιωμένα πρόστιμα μη έκδοσης Α.Λ.Π. Στα πλαίσια της εισήγησής του, πρότεινε την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας ως καταλληλότερη, αφού αξιολογήθηκε το γεγονός ότι η επιχείρηση κατά τις φορολογικές περιόδους 2016 και 2017 πραγματοποίησε επαγγελματικές δαπάνες, το ύψος των οποίων δεν καλύπτεται από τα δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, καθώς και από τα λοιπά εισοδήματα του-προσωπικά και οικογενειακά. Η ως άνω εισήγηση εγκρίθηκε με αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Με την ολοκλήρωση δε του ελέγχου του κοινοποιήθηκε το αριθμ. .../2019 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν. 4174/2013, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου και ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε μέσα στην ταχθείσα από τον έλεγχο προθεσμία. Συνεπώς, ο προσφεύγων έλαβε γνώση του ελέγχου με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας και σε κάθε περίπτωση δεν υφίσταται, με βάση το ισχύον νομοθετικό

καθεστώς, υποχρέωση της διοίκησης για κοινοποίηση της αιτιολογημένης απόφασης επιλογής της μεθόδου έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **29-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ** ... και την επικύρωση της με αριθμό **...-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της β) της με αριθμό **...-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης.

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

1)Επί της υπ' αριθμ. ...-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	49.743,64 €	49.743,64 €
Πρόσθετος φόρος	24.871,82 €	24.871,82 €
Εισφορά αλληλεγγύης	11.307,03 €	11.307,03 €
Συνολικό ποσό	85.922,49 €	85.922,49 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4174/2013 (ΚΦΔ).

2)Επί της υπ' αριθμ. ...-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
--------------	----------------	-----------------

	47.340,42 €	47.340,42 €
Πρόσθετος φόρος	23.670,21 €	23.670,21 €
Εισφορά αλληλεγγύης	10.651,60 €	10.651,60 €
Συνολικό ποσό	81.662,23 €	81.662,23 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4174/2013 (ΚΦΔ).

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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

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.