



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 31.10.2022

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 3408

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

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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 21.06.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του '..... του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού αρ. 20, κατά: 1) της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, 2) της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, 3) της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, 4) της υπ' αριθ. /2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

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 21.06.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του '..... του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 2.774,50 €, πλέον 1.387,25 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), εισφορά αλληλεγγύης ποσού 144,13, και συνολικά 4.305,88 €.

2) Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 2.432,42 €, πλέον 1.216,21 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), εισφορά αλληλεγγύης ποσού 123,36, και συνολικά 3.771,99 €.

3) Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 1.993,53 €, πλέον 996,77 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και συνολικά 2.990,30 €.

4) Με την υπ' αριθ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α § 1 ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό προστίμου 14,02 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 { Ε.Λ.Π.} και του άρθρου 13 §1' ν.4174/2013, που επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α § 1 του ίδιου ως άνω Νόμου.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου, προέκυψαν από τα πορίσματα των από 25.05.2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου βάσει του ν.4172/2013, ν.2859/2000 και ν.4308/2014 αντίστοιχα της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, που διενεργήθηκαν δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. Αντισυνταγματικότητα, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας [άρθρο 4 § 1, 5 Συντ.], της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας [άρθρο 2 § 1 Συντ] και της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου [άρθρο 25 § 1 Συντ.].

2. Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ, λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία [άρθρο 11^{ου} Π.Π. Ε.Σ.Δ.Α.].
3. Νομική πλημμέλεια ένεκα παραβίασης της αρχής της Καλής και Χρηστής Διοίκησης της αρχής της νομιμότητας και εσφαλμένος νομικός χαρακτηρισμός ως αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.
4. Νομική πλημμέλεια λόγω υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου.
5. Νομική πλημμέλεια λόγω παραβίασης της αρχής της αιτιολογίας διοικητικών πράξεων [παραβίαση άρθρου 64 Ν.4174/2013].
6. Νομική πλημμέλεια λόγω αναιτιολόγητης και μη νόμιμης επιβολής προστίμου και παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
7. Νομική πλημμέλεια λόγω παραγραφής.
8. Νομική πλημμέλεια λόγω παραβίασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης [άρθρο 20Σ].

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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.....

Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

“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 την Ε 2015/2020 ΘΕΜΑ: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013».

“4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013**, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της **παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013** αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.....

Η προϋπόθεση της περ. β' της **παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013** αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της **παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013** αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013**, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο **άρθρο 27 του ν.4174/2013**, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της **παρ. 1**, είτε της **παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013**."

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.

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 27.Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

“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 με την από 25.05.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο προσφεύγων πληροί τις προϋποθέσεις προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, καθόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28§2 ν.4172/2013, ως αναλυτικά εκτίθενται στην σελίδα 36 και 37 της ως άνω Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ήτοι:

1.κατά τα υπό κρίση έτη τα ποσά των δηλωθέντων εισοδημάτων δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντα καθώς έχει φορολογηθεί κατόπιν προσδιορισμού τεκμαρτού εισοδήματος.

2.από τα διαθέσιμα στοιχεία και από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι οι διενεργηθείσες δαπάνες δεν δύναται να καλυφθούν από τα δηλωθέντα εισοδήματα, δεδομένου ότι έχουν δηλωθεί ζημιές και στα δύο υπό κρίση έτη. Οι δε πραγματοποιηθείσες δαπάνες απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2016	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2017
ΠΛΗΡΩΜΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΚΑΡΤΩΝ	2.977,25	4.052,75
ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΑΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	11.445,70	11.419,33
ΠΛΗΡΩΜΗ ΛΟΓ/ΜΩΝ [ΑΥΤ] -ΝΟΝ, TV	266,31	500,50
ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΟΣΕΩΝ ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΟΥ ΥΓΕΙΑΣ	869,41	1.086,92
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	15.558,67	17.059,50

3.υφίσταται δυσαναλογία μεταξύ εσόδων και δαπανών τόσο αυτών της ατομικής του επιχείρησης, όσο και των προσωπικών του αναγκών διαβίωσης, αλλά και των εξόδων που περιλαμβάνονται στον πίνακα πληροφοριών της ΠΟΛ 1033/2014.

4.οι αγορές και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά τα υπό κρίση έτη έχουν εξοφληθεί στα αντίστοιχα έτη.

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

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, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «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».

Επειδή, 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).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται, “νομική πλημμέλεια λόγω παραβίασης της αρχής της αιτιολογίας διοικητικών πράξεων [παραβίαση άρθρου 64 Ν.4174/2013], και συγκεκριμένα, ότι, “οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες καθόσον ο επιβληθείς φόρος αφορά παράνομα καταλογισθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ αποδεδειγμένα τα εισοδήματα που επικαλούμαι και αποδεικνύω, πέραν των δηλωθέντων έχουν νόμιμη αιτία και προέλευση και ως εκ τούτου δικαιολογείται η κάλυψη δαπανών και ζημιών. 1.Βάσει της με αρ. /22 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έτους 2016 η διοίκησης, ενώ το φορολογητέο εισόδημα μου ανέρχεται σε μου καταλογίζει συνεπεία ελέγχου διαφορά 3.520,46 ευρώ καθόσον

δεν αναγνωρίζει όλως παράνομα και αυθαίρετα την ετήσια ζημιά μου και μου προσθέτει επιπλέον ποσό που αναλογικά έχει δαπανηθεί. Αναλυτικά η Διοίκησης στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της εμπορίας μου ... όλως παράνομα και ατεκμηρίωτα προσθέτει το σύνολο των δαπανών μου ύψους 24.060,30 ευρώ, στα ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών πάλι προσθέτει όλως αβασίμως 13.607,75 ευρώ 2. Αντίστοιχα με την αρ. 177/22 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έτους 2017. Ενώ τα εισοδήματά μου ανέρχονται, η Διοίκηση προσθέτει όλως αυθαίρετα παράνομα και αναιτιολόγητα δαπάνες ίσης με το εισόδημα μου αξίας. Αναλυτικότερα η Διοίκησης στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της εμπορίας μου ... όλως παράνομα και ατεκμηρίωτα προσθέτει το σύνολο των δαπανών μου ύψους 6.806,23 ευρώ, στα ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών πάλι προσθέτει όλως αβασίμως 6.177,81 ευρώ"

Επειδή, σύμφωνα με την από 25.05.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ν.4172/2013 και στη σελίδα 37, αναγράφεται:, "Βάσει των ανωτέρω, τόσο οι δηλωθείσες ζημιές στα αντίστοιχα υπό κρίση έτη όσο και οι πραγματοποιηθείσες προσωπικές δαπάνες – και δεδομένου ότι δεν υφίσταται άλλη πηγή εισοδήματος – χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο, ως διαφορά εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, ως κάτωθι:

	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2016	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2017
ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ	26.540,20	1.546,21
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	15.558,67	17.059,50
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΩΝ	42.098,87	18.605,71
ΜΕΙΟΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	5.011,02	5.621,67
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΩΝ	37.087,85	12.984,04

Επειδή, το εισόδημα φυσικού προσώπου από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, προκύπτει είτε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 του ν.4172/2013, είτε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ίδιου Νόμου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, εφόσον κατά τον φορολογικό έλεγχο, ο προσφεύγων πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013, έπρεπε για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων από την επιχειρηματική του δραστηριότητα, να εφαρμοστεί μία εκ των τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 του Ν.4174/2013, καθώς με τις τεχνικές αυτές "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, στην από 25.05.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ν.4172/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, δεν προκύπτει ποια έμμεση τεχνική ελέγχου εφαρμόστηκε για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα και με ποια αιτιολογία.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στο άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4172/2013, και που συνίσταται στη μη αναφορά συγκεκριμένης επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και μη αιτιολογημένης απόφασης για αυτή, και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, για τυπικούς λόγους.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.4174/2013, ορίζουν, ότι:

“1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά”.

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 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...]

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών του προσφεύγοντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./21.06.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του ‘..... του, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση των: 1) της υπ’ αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, 2) της υπ’ αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, 3) της υπ’ αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, 4) της υπ’ αριθ./2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, να ενεργήσει αναλόγως.

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

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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