



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/12/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3944

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25.7.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, κατοίκου, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	/2022	24.6.2022	28.6.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016	28.770,08 €

2	/2022	24.6.2022	28.6.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	45.452,98 €
---	------------	-----------	-----------	-------------------	-------------------------	-------------

και β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 της ιδίας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3	/2022	24.6.2022	28.6.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016	32.367,01 €
4	/2022	24.6.2022	28.6.2022	Πρόστιμο άρ. 58Α § 1 ν. 4174/2013	01/01/2016 - 31/12/2016	16.425,33 €
5	/2022	24.6.2022	28.6.2022	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	41.559,49 €
6	/2022	24.6.2022	28.6.2022	Πρόστιμο άρ. 58Α § 1 ν. 4174/2013	01/01/2017 - 31/12/2017	20.537,92 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 24.6.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου αντίστοιχα της ιδίας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 25.7.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

I. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ)

- 1) Με την υπ' αριθμ. /24.6.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 17.561,19 €, πλέον 8.780,60 € προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 και 2.430,07 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 28.770,08 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με

τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

- 2) Με την υπ' αριθμ./24.6.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 27.469,41 €, πλέον 13.734,71 € προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 και 4.248,86 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 45.452,98 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 24.6.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν («αναμορφώθηκαν») τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2016-31.12.2016 και 01.01.2017-31.12.2017 με την προσθήκη:

α) στα δηλωθέντα (μηδενικά) καθαρά κέρδη της επιχείρησής του περιόδου 01.01.2016-31.12.2016:

- (i) εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ύψους **38.238,51 €** προσδιορισθέντος στα πλαίσια προσδιορισμού του εισοδήματος βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου και
- (ii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών»), σύμφωνα με όσα δηλώθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα στη (συνημμένη στην υποβληθείσα υπ' αριθμ./20.7.2017 κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) φορολογικού έτους 2016 της επιχείρησής του) κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης συνολικού ύψους **16.195,46 €**,

ήτοι συνολικά 54.433,97 € και

β) στα δηλωθέντα (μηδενικά) καθαρά κέρδη της επιχείρησής του περιόδου 01.01.2017-31.12.2017:

- (i) εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ύψους **61.783,49 €** προσδιορισθέντος στα πλαίσια προσδιορισμού του εισοδήματος βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου,
- (ii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών»), σύμφωνα με όσα δηλώθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα στην (συνημμένη στην υποβληθείσα υπ' αριθμ./25.7.2018 κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) φορολογικού έτους 2017 της επιχείρησής του) κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης συνολικού ύψους **650,00 €**, και
- (iii) δαπανών μισθοδοσίας που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») λόγω μη καταβολής τους με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (άρθρο 23 περ. ιδ΄ ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **14.150,56 €**,

ήτοι συνολικά 76.584,05 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό εισόδημα (προ εκπώσεων)	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	287,00 €	54.720,97 €
01.01.2017-31.12.2017	58,89 €	76.642,94 €

II. ΦΠΑ – Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013

- 3) Με την υπ' αριθμ./24.6.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 32.367,01 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ, ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο συνολικού ύψους 483,65 €.

Παράλληλα, με την υπ' αριθμ./24.6.2022 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) συνολικό πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 ύψους 16.425,33 €.

- 4) Με την υπ' αριθμ./24.6.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 41.559,49 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ.

Παράλληλα, με την υπ' αριθμ./24.6.2022 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) συνολικό πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 ύψους 20.537,92 €.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 24.6.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης της προσφεύγουσας κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2016-31.12.2016 και 01.01.2017-31.12.2017 με την προσθήκη:

α) στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **139.120,34 €** στα πλαίσια προσδιορισμού του εισοδήματος βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου και

β) στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **171.601,16 €** στα πλαίσια προσδιορισμού του εισοδήματος βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	182.619,18 €	321.739,52 €
01.01.2017-31.12.2017	195.657,71 €	367.258,87 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι εν προκειμένω ο προσδιορισμός των εσόδων – εκροών έγινε εξωλογιστικά, χωρίς να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, ειδικότερα δε ότι από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου μόνο έμμεσα συνάγεται ότι εφαρμόστηκε η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 ν. 4172/2013, χωρίς ωστόσο να αναφέρεται το ύψος των προσωπικών δαπανών διαβίωσης για τα δύο ελεγχόμενα έτη, τις οποίες δεν κάλυπτε το δηλωθέν εισόδημά του, και ότι σε κάθε περίπτωση οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης, στις οποίες αναφέρεται η διάταξη, είναι μόνο οι πραγματικές, όχι και οι τεκμαρτές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2022): «1. Το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο [...] 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 [...] 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 όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών [...] προσώπων [...] στις περιπτώσεις που

αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών [...] προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και [...]. Σημειώνεται ότι, όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων [...] 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 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 ίδιων 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. [...]. 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν: -Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. -Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ. -Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.). -Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο

προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. [...] Η προϋπόθεση της περ. 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 [...] σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης [...]. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. [...] Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου [...] 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 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2022): «**Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β' -γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2022): «**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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2022): «**Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].**»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «**Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...].**»

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει ως μόνο ισχυρισμό τη μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 ν. 4172/2013, ειδικότερα δε ότι από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου μόνο έμμεσα

συνάγεται ότι εφαρμόστηκε η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 ν. 4172/2013, χωρίς ωστόσο να αναφέρεται το ύψος των προσωπικών δαπανών διαβίωσης για τα δύο ελεγχόμενα έτη, τις οποίες δεν κάλυπτε το δηλωθέν εισόδημά του, και ότι σε κάθε περίπτωση οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης, στις οποίες αναφέρεται η διάταξη, είναι μόνο οι πραγματικές, όχι και οι τεκμαρτές.

Επειδή, και μόνο το γεγονός ότι:

α) σ' ό,τι αφορά στο **φορολογικό έτος 2016**, το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος (πλην των δηλωθεισών ζημιών από επιχειρηματική δραστηριότητα (84.686,37 €)) είναι μόλις 287,00 € πλέον εισοδημάτων που εξαιρούνται από το ΦΕφπ και την ΕισφΑλληλ συνολικού ύψους 4.666,67 €, ήτοι το συνολικό εισόδημά του δεν μπορεί να καλύψει τις ετήσιες δαπάνες διαβίωσής του, περαιτέρω δε ο προσφεύγων έχει δηλώσει ο ίδιος στη (συνημμένη στην υποβληθείσα υπ' αριθμ./20.7.2017 κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) φορολογικού έτους 2016 της επιχείρησής του) κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης δαπάνες μη αναγνωριζόμενες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του («λογιστικές διαφορές») συνολικού ύψους **16.195,46 €**, συνεπώς δαπάνες καταβληθείσες από τον ίδιο που, επειδή δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη αφαιρετικά, για φορολογικούς σκοπούς, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του, θεωρούνται προσωπικές δαπάνες του ιδίου, και

β) σ' ό,τι αφορά στο **φορολογικό έτος 2017**, το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος (πλην των δηλωθεισών ζημιών από επιχειρηματική δραστηριότητα (84.686,37 €)) είναι μόλις 58,89 €, το οποίο δεν μπορεί να καλύψει ούτε τις ελάχιστες ετήσιες δαπάνες διαβίωσής του ούτε τις δηλωθείσες από τον ίδιο στη (συνημμένη στην υποβληθείσα υπ' αριθμ./25.7.2018 κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) φορολογικού έτους 2017 της επιχείρησής του) κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης ως μη αναγνωριζόμενες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του δαπάνες («λογιστικές διαφορές») συνολικού ύψους **650,00 €** (συνεπώς δαπάνες καταβληθείσες από τον ίδιο που, επειδή δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη αφαιρετικά, για φορολογικούς σκοπούς, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του, θεωρούνται προσωπικές δαπάνες του ιδίου) ούτε το δηλωθέν από τον ίδιο στον κωδικό 049 της (υπ' αριθμ. καταχώρησης/25.7.2018) δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 ποσό για δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών συνολικού ύψους **8.972,46 €**,

δικαιολογεί τον προσδιορισμό του εισοδήματός του για καθένα από τα δύο αυτά έτη βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2022)), δεδομένου ότι το μεν συνολικό ποσό του δηλωθέντος με την ως άνω (υπ' αριθμ. καταχώρησης/20.7.2017) δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 εισοδήματός του (287,00 € + εισοδήματα που εξαιρούνται από το ΦΕφπ και την ΕισφΑλληλ συνολικού ύψους 4.666,67 €) δεν επαρκεί για την κάλυψη της ως άνω προσωπικής του δαπάνης για το έτος 2016, το δε συνολικό ποσό του δηλωθέντος με την ως άνω (υπ' αριθμ. καταχώρησης/25.7.2018) δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 εισοδήματός του (58,89 €) δεν επαρκεί για την κάλυψη της ως άνω προσωπικής του δαπάνης για το έτος 2017 (και τούτο μάλιστα ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε μέχρι την έκδοση και κοινοποίηση των ως άνω

προσβαλλόμενων πράξεων ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του έγγραφου που να τεκμηριώνουν τη φύση/αιτία («δικαιολογητικά προέλευσης») των ποσών που ανέγραψε στον κωδικό 781 των ως άνω δηλώσεων του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016 και 2017 (4.350,00 € και 7.000,00 € αντίστοιχα), με αποτέλεσμα αυτά να μην μπορούν να ληφθούν υπόψη για φορολογικούς σκοπούς).

Επειδή, εξάλλου, όπως προκύπτει από τις ως άνω δηλώσεις ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016 και 2017 του προσφεύγοντος (υπ' αριθμ. καταχώρησης/20.7.2017 και/25.7.2018 αντίστοιχα) και τις συνοδεύουσες αυτές καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) φορολογικών ετών 2016 και 2017 της επιχείρησής του (υπ' αριθμ./20.7.2017 και/25.7.2018 αντίστοιχα), η επιχείρησή του εμφάνιζε τα δύο αυτά έτη την ακόλουθη εικόνα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	Περίοδος 01.01.2016-31.12.2016	Περίοδος 01.01.2017-31.12.2017
Ακαθάριστα έσοδα	182.619,18 €	195.717,71 €
ΜΕΙΟΝ Κόστος πωληθέντων	228.837,95 €	245.778,48 €
Μεικτό κέρδος (Μ.Κ.)	-46.218,77 €	-50.060,77 €
Συντελεστής Μ.Κ.	-25,30%	-25,58%
Δαπάνες	54.663,06 €	59.636,90 €
Καθαρά αποτελέσματα (ζημιές)	-100.881,83 €	-109.697,67 €
ΠΛΕΟΝ Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	16.195,46 €	650,00 €
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα (ζημιές)	-84.686,37 €	-109.047,67 €

εμφάνιζε δηλαδή μια ιδιαίτερος αρνητική εικόνα από άποψη λειτουργικών ταμειακών ροών, ανάλογη δε εικόνα παρατηρείται σταθερά και στις προγενέστερες (2012-2015) και στις μεταγενέστερες (2018-2019) των ελεγχθεισών διαχειριστικές χρήσεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 24.6.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, επί των οποίων εδράζονται, αντίστοιχα, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β΄ ΚΦΔ (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 25.7.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	/2022	24.6.2022	28.6.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016

2	/2022	24.6.2022	28.6.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017
---	------------	-----------	-----------	-------------------	-------------------------

και β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
3	/2022	24.6.2022	28.6.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016
4	/2022	24.6.2022	28.6.2022	Πρόστιμο άρ. 58Α § 1 ν. 4174/2013	01/01/2016 - 31/12/2016
5	/2022	24.6.2022	28.6.2022	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017
6	/2022	24.6.2022	28.6.2022	Πρόστιμο άρ. 58Α § 1 ν. 4174/2013	01/01/2017 - 31/12/2017

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Ι. ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ

Φορολογικό έτος 2016

Διαφορά κύριου φόρου	17.561,19 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016	8.780,60 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	2.430,07 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>28.770,08 €</u>

(σύμφωνα με τα δεδομένα της ως άνω υπ' αριθμ./24.6.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016)

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	27.469,41 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016	13.734,71 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	4.248,86 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>45.452,98 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./24.6.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017)

II. ΦΠΑ – Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013

Φορολογική περίοδος 01.01.2016-31.12.2016

Διαφορά κύριου φόρου	32.367,01 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016	16.425,33 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>48.792,34 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>483,65 €</u>

(ως οι ως άνω υπ' αριθμ./24.6.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και υπ' αριθμ./24.6.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016)

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	41.559,49 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	20.537,92 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>62.097,41 €</u>

(ως οι ως άνω υπ' αριθμ./24.6.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και υπ' αριθμ./24.6.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.