



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21/02/2024

Αριθμός απόφασης: 411

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού 0, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/25-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και της με αριθμό/25-

09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/10/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./**25-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικός φόρος ύψους **91.284,07 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 52.937,00 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4897/2022 ύψους 26.558,53 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 11.788,54 €.

2. Με την υπ' αριθμ./**25-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, συνολικός φόρος ύψους **96.524,69 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 55.944,13 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4987/2022 ύψους 27.972,07 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 12.608,49 €.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .../31-08-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα, ο οποίος διαθέτει επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησεως (ΦΑΣΤ – ΦΟΥΝΤ)», για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο με την εφαρμογή της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται, όπου για το φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκε η ανακριβής υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, λόγω μη ορθής μεταφοράς των αγορών χρήσης στα οικονομικά στοιχεία του εντύπου Ε3 της αρχικής δήλωσης. Επιπλέον διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές στο φορολογικό έτος 2017 ύψους 15.114,68 € και στο φορολογικό 2018 ύψους 45.819,22 €, οι οποίες αφορούν σε αμοιβές προσωπικού που δεν καταβλήθηκαν με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής και σε μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.

Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Δεδομένου ότι στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκεί

για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του και ότι είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου σε δύο περιπτώσεις, για τις οποίες του επιβλήθηκαν πρόστιμα του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., διενεργήθηκε έλεγχος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του ΚΦΔ, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

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 -160.417,15 € και – 169.527,68 € για τις φορολογικές περιόδους 01/01-31/12/2017 και 01/01-31/12/2018 αντίστοιχα, όπως περιγράφεται ακολούθως :

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΓΓΟΤΗΤΑΣ					
Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 2017	ΧΡΗΣΗ 2018	ΙΙ. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 2017	ΧΡΗΣΗ 2018
1. Υπόλοιπο χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	13.652,82	426,81	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	426,81	2.640,28
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	0,00	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	0,00	0,00	3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00	0,00
4. Ακαθόριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	301.752,50	219.816,50	4. Πασά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές			5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/ επαγγελματικών)		
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	840,00	480,00	6. Αγορές εμπορ/των, σ'β'υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	338.133,34	233.076,42
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	787,50	700,00	7. Επαγγελματικές/ επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	170.064,57	136.259,07
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	5.454,61	5.097,86
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέο ή μη			9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	1.589,34	1.610,02
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών (ΑΓΟΡΕΣ ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ)	50.815,84	6.833,80	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	4.356,88	5.074,72
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	8.240,26	14.026,42
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων	0,00	0,00	12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών (αγορές - δαπάνες που πληρώθηκαν από προηγ έτη	0,00	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00	13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	0,00

			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	0,00	0,00
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ων	0,00	0,00
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	367.848,66	228.257,11	ΣΥΝΟΛΟ	528.265,81	397.784,79
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2017	2018			
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	367.848,66	228.257,11			
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	528.265,81	397.784,79			
Υπόλοιπο	-160.417,15	-169.527,68			

Προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων ετών, ο έλεγχος συνέκρινε ανά φορολογική περίοδο το συνολικό φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις, με το φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και το φορολογητέο εισόδημα όπως προσδιορίστηκε βάσει της αρχικής δήλωσης και επιλέχθηκε το φορολογητέο εισόδημα που προσδιορίστηκε βάσει των εμμέσων τεχνικών ως μεγαλύτερο σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα και το οποίο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, λογίζεται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

ΦΟΡ.ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (μέγιστο)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ-ΕΛΕΓΧΟΥ
2017	1.200,71 €	(-192.549,39)€	161.617,86€	161.617,86 €	160.417,15€
2018	1.200,45 €	(-107.549,45)€	170.728,13€	170.728,13€	169.527,68€

Με βάση τα ανωτέρω πορίσματα, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι :

1. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ΚΦΕ για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.
2. Εσφαλμένα τα αποτελέσματα της εφαρμοσθείσας τεχνικής ελέγχου διότι :
 - Δεν αφαιρέθηκαν από τις δαπάνες της επιχείρησης τιμολόγια που ναι μεν εκδόθηκαν εντός του 2017, αλλά εξοφλήθηκαν τον επόμενο χρόνο και το ίδιο ισχύει για το 2018. Στο πεδίο «Αυξήσεων πληρωτέων λογαριασμών (ΑΓΟΡΕΣ ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ)» δεν προσμετρήθηκαν επιταγές έκδοσής του προς διάφορους προμηθευτές του, όπως προκύπτει από τις προσκομισθείσες καρτέλες προμηθευτών και τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών.

- Πλημμελώς δεν αναγνωρίστηκαν στο 2018 δαπάνες αμοιβών προσωπικού αξίας 27.164,71€, αφού προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά κατάθεσης χρηματικών ποσών με αιτιολογία μισθοδοσία και ονόματα εργαζομένων.

3. Ο καθορισμός κατά τρόπο τεκμαρτό της φορολογητέας ύλης με έμμεση τεχνική ελέγχου αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος που απαγορεύουν τον καθορισμό των ουσιωδών στοιχείων του φόρου από τη Διοίκηση, βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του 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, σύμφωνα με την Α 1293/2019 (ΦΕΚ Β΄ 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

«Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους
Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013: «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 στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με την οποία δίνονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται :

«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.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με

κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013.

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

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](#).

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013](#) και του [άρθρου 39 του Ν. 4174/2013](#), κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των [παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#).

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές

ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με την από 25/09/2023 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, από την αντιπαράβολή των δηλώσεων με τα βιβλία προέκυψε ότι στο υποβληθέν με την αρχική δήλωση έντυπο Ε3 Φ.Ε. 2017 - Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα στον πίνακα Δ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ συμπεριλήφθηκε στις Αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού το ποσό των 129.480,10€ αντί του ορθού των 338.133,34€, που προκύπτει από το σύνολο των εγγραφών της στήλης «Αγορές Εμπορευμάτων» του τηρούμενου βιβλίου εσόδων - εξόδων, δηλαδή διαπιστώθηκε ότι δεν δηλώθηκαν στο Ε3 αγορές ύψους 208.653,24€. Με βάση τα ανωτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018 εμφανίζει μόνο ζημίες, οι οποίες ανέρχονται στο ύψος των 135.467,43€ και 22.918,33 €, αντίστοιχα. Επιπλέον, από την αξιοποίηση των δηλώσεων, αλλά και από τις πληροφορίες του συστήματος TAXIS, σχετικά με την πραγματοποίηση των προσωπικών δαπανών διαβίωσης όπως περιγράφονται παρακάτω, διαπιστώθηκε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα κατά τα φορολογικά έτη 2017 - 2018 δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ / ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ	Φ.Ε. 2017	Φ.Ε. 2018
Δαπάνη αγοράς αγαθών υπηρεσιών (κωδ. Δηλ. Φ.Ε 049)	3.006,26	8.914,42
Ενοίκιο κύριας κατοικίας Κωδ. Δηλ. Φ.Ε. 811	3.600,00	3.600,00
Δ.Ε.Η.Α.Ε. - Αρ. παροχής	1258,00	1.097,00
ΔΕΥΑΙ - Αρ. παροχής	376,00	415,00
ΣΥΝΟΛΟΝ	8240,26	14026,42
Τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων (κωδ. Δηλ.Φ.Ε. ...)	5.454,61	5.097,86
Ασφάλιστρα σε ιδιωτική ασφάλεια αρ. συμβολαίου	1.589,34	1.610,02

Πέραν τούτου ο προσφεύγων έχει παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος, με την από 06/03/2023 εισήγησή του έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, περί εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και εισηγήθηκε τη χρήση της μεθόδου της ανάλυσης ρευστότητας δεδομένου ότι κατά κρινόμενα φορολογικά έτη έχει εφαρμογή η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 που αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία, στις οποίες εντάσσεται η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και παράλληλα ότι συντρέχει η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 διότι

κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη τα αποτελέσματα του προσφεύγοντα ήταν ζημιογόνα και οι υποχρεώσεις προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές μεγαλύτερες από τα διαθέσιμα κεφάλαια. Σύμφωνα δε με τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας προσδιορίζει το 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 (ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου, λαμβάνοντας υπόψη τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών αρχής και τέλους κάθε ελεγχόμενου έτους και καθότι ο έλεγχος είχε στη διάθεση του τα έσοδα, τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές), τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του προσφεύγοντα, καθώς και τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών του λογαριασμών στην Ελλάδα κατά την έναρξη και λήξη των ελεγχόμενων χρήσεων, εισηγήθηκε την εφαρμογή της τεχνικής αυτής.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, κρίνεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις, τόσο της παρ. 1 περίπτωση β' του άρθρου 28 του ΚΦΕ, όσο και της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και σύμφωνα με το άρθρο αυτό και την Εγκύκλιο Ε.2015/31.1.2020, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις **αθροιστικά** ή διαζευκτικά των παραγράφων 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.. Επομένως, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή με την ΠΟΛ 1050/2014 ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

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

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.»

Επειδή με την ΠΟΛ1270/2013 διευκρινίζεται σχετικά με τις μειώσεις των πληρωτέων λογαριασμών του ισοζυγίου που προκύπτει από την ανάλυση ρευστότητας : «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 (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».

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου (σελ. 29 - 31), στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές δαπάνες γενικά, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Οι αυξήσεις των πληρωτέων λογαριασμών, προέκυψαν από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα και των αναλυτικών καθολικών (καρτελών) των προμηθευτών που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ο ίδιος μαζί με τα δηλωθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία στα έντυπα δαπανών διαβίωσης και διαθεσίμων περιουσιακών στοιχείων. Από την επεξεργασία των παραπάνω στοιχείων προέκυψαν τα υπόλοιπα των πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του ελεγχόμενου έτους, λαμβάνοντας ωστόσο υπόψη τις επιταγές που εξοφλήθηκαν την επόμενη χρήση και αφορούν τους προμηθευτές Αγροτικός Πτηνοτροφικός Συνεταιρισμός, «.....» και

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται ποσά επιταγών που αφορούν σε επί πιστώσει αγορές των κρινόμενων φορολογικών ετών από τους προμηθευτές και και οι οποίες εξοφλήθηκαν την επόμενη χρήση, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία για τις επί πιστώσει αγορές (καρτέλες προμηθευτών, ανάλυση τραπεζικών κινήσεων κλπ.) και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αναπτόδεικτος.

Επειδή για τις προκύπτουσες διαφορές 160.417,15 € για το φορολογικό έτος 2017 και 169.527,68 € για το φορολογικό έτος 2018, δεν δύναται να αποδειχθεί από τον έλεγχο πέραν πάσης αμφιβολίας ότι προέρχεται από την άσκηση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, ήτοι δεν δύναται να διαπιστωθεί το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού. Επίσης, δεν δύναται να αποδειχθεί ότι η ανωτέρω προσδιορισθείσα μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη είναι προϊόν κάποιας συγκεκριμένης εκ των αναφερόμενων πηγών εισοδήματος των διατάξεων του Ν.4172/2013 και ως εκ τούτου ο έλεγχος θεώρησε τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ ειλικρινείς και δεν καταλόγισε φόρο. Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για

το γεγονός ότι οι δηλώσεις ΦΠΑ της επιχείρησής του κρίθηκαν από τον έλεγχο ειλικρινείς αίρει κάθε αμφισβήτηση συναπτόμενη με την αξία των δηλωθεισών εισροών του τυγχάνει απορριπτέος ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή τέλος ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πλημμελώς δεν αναγνωρίστηκαν στο 2018 δαπάνες αμοιβών προσωπικού αξίας 27.164,71€, αφού προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά κατάθεσης χρηματικών ποσών με αιτιολογία μισθοδοσία και ονόματα εργαζομένων.

Επειδή ο ανωτέρω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται, διότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018 έγινε με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, κατά τον υπολογισμό της οποίας υπολογίστηκε ως δαπάνη το σύνολο της μισθοδοσίας ύψους 88.187,48 €, συμπεριλαμβανομένου του ποσού των 27.164,71 €. Το ποσό των 27.164,71 € προέκυψε ως λογιστική διαφορά κατά τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις, διότι οι ανωτέρω αμοιβές δεν καταβλήθηκαν με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου, δεν επηρεάζει όμως το φορολογητέο εισόδημα. Σημειωτέο ότι το ποσό αυτό τέθηκε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα στον πίνακα με α/α 14 «Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου πληρωμών (περ. ιδ' άρθρου 23)», στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2018 που επισυνάπτεται στην από 29/05/2023 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος του οικείου έτους, η οποία υποβλήθηκε δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 397 του ν. 4512/2018, μετά την κοινοποίηση της εντολής φορολογικού ελέγχου.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παράβασης νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άρθρου 27 του Ν.4987/2022 εκδόθηκε η ΠΟΛ.1050/25-02-2014 εγκύκλιος εφαρμογής των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 μεθόδων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων.

Επειδή, στο άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος προβλέπεται ότι: « ...Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν **ειδικότερα θέματα** ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του (άρθρου 43 του Συντάγματος) προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση ειδικών θεμάτων, στην περίπτωση δηλαδή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2, φορέας της εξουσιοδότησεως μπορεί να είναι και άλλα, εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, εφόσον

όμως πρόκειται, μεταξύ άλλων, περί «ειδικότερων» θεμάτων. Ως ειδικότερα θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως. Απαιτείται, επομένως, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει το νομοθετικό κείμενο όχι απλώς τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησεως αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Οι ανωτέρω ουσιαστικές ρυθμίσεις μπορούν να υπάρχουν τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου, όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδότησεως (βλ. ΣΤΕ 1210/2010 Ολομ., 3013/2014 Ολομ., 520/2015 Ολομ.). (ΣΤΕ 510/2019 σκ.13).

Επειδή, με την ανωτέρω κανονιστική πράξη της Διοίκησης (Πολ.1050/2014) δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣΤΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του Ν.4987/2022 προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣΤΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. adhocΔΕΦΑΘ 640/2021).

Επειδή, η εν λόγω κανονιστική πράξη της Διοικήσεως δεν επενεργεί επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύει τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς

εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η κανονιστική πράξη (Πολ. 1050/2014) που αφορά τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου εκδόθηκε κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος, αποτελεί αντικείμενο δικαστικής κρίσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

α) Η υπ' αριθμ./**25-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	91.284,07 €	91.284,07 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

β) Η υπ' αριθμ./**25-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	96.524,69 €	96.524,69 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.