



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21/02/2023

Αριθμός απόφασης: 410

**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 24/10/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**,

κατοίκου, Τ.Κ, κατά της με αριθμό/2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της με αριθμό/2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και της με αριθμό/2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου 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. Πολυγύρου.

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

Επί της από 24/10/2023 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./**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικός φόρος ύψους **824,83 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 659,86 € και πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4897/2022 ύψους 164,97 €.

2. Με την υπ' αριθμ./**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, συνολικός φόρος ύψους **82.781,35 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 48.083,45 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4987/2022 ύψους 24.041,73 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 10.656,17 €.

3. Με την υπ' αριθμ./**2023** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 500,00 € διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ .πρωτ./14-06-2023 έγγραφο αίτημα για παροχή βιβλίων και στοιχείων και των εντύπων «Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – μεταβολών – υποχρεώσεις», κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν.4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του ίδιου νόμου.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./13-07-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, στον προσφεύγοντα, ο οποίος διαθέτει επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο νωπών φρούτων και λαχανικών».

Η φορολογική αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με/14-06-2023 έγγραφο αίτημα για παροχή βιβλίων και στοιχείων και των εντύπων «Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – μεταβολών – υποχρεώσεις» για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, επί του οποίου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Από τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις προέκυψε ότι στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του και διενεργήθηκε έλεγχος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, καθώς πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ.1 & 2 του Ν.4172/2013.

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 -1.999,58 € και – 145.707,43 € για τις φορολογικές περιόδους 01/01-31/12/2017 και 01/01-31/12/2018 αντίστοιχα, όπως περιγράφεται ακολούθως :

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 31/12/2017 1/1-	ΧΡΗΣΗ 31/12/2018 1/1-
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	21.521,02 €	31.412,06 €
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).	0,00 €	0,00 €
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	0,00 €	0,00 €
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	1.595.630,81 €	1.761.752,42 €
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	2.537,08 €	2.127,80 €
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	0,00 €	1.344,00 €
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00 €	0,00 €
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00 €	0,00 €
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00 €	0,00 €
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00 €	0,00 €
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00 €	0,00 €
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	0,00 €	0,00 €
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	1.619.688,91 €	1.796.636,28 €
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-1/12/2017	ΧΡΗΣΗ 1/1-1/12/2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	31.412,06 €	67.520,99 €

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. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00 €	0,00 €
4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00 €	0,00 €
5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	0,00 €	0,00 €
6. Αγορές εμπορ/των, α',β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	1.371.838,03 €	1.609.178,74 €
7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	194.444,85 €	243.077,20 €
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	13.776,39 €	12.719,55 €
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	57,92 €	0,00 €
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.126,50 €	4.870,80 €
11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	7.032,74 €	4.976,43 €
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	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 επομένου/νων έτους /νων	0,00 €	0,00 €
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	1.621.688,49 €	1.942.343,71 €

Φορολογική Περίοδος	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	1.621.688,49 €	1.942.343,71 €
(-) I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	1.619.688,91 €	1.796.636,28 €
(=) Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου Ανάλυσης Ρευστότητας	1.999,58 €	145.707,43 €

Με βάση τις διαπιστώσεις του ο έλεγχος έκρινε ότι οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογικού έτους 2017 και 2018 είναι ανακριβείς, καθώς ο προσφεύγων απέκρυψε φορολογητέα ύλη και συνεπώς δεν παρουσίασε τις πραγματικές πωλήσεις - εισπράξεις του και προσδιόρισε το καθαρό φορολογητέο

εισόδημα των ελεγχόμενων ετών, βάσει του αποτελέσματος που προέκυψε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

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

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, συνιστάμενης στην έλλειψη ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας (άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4987/2022) - Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου συνιστάμενη σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή, πλάνη περί τα πράγματα για τις προϋποθέσεις εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης (άρθρο 28 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 του Ν.4172/2013).
2. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, συνιστάμενης στην έλλειψη ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας (άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4987/2022, 17 ΚΔΔιαδ) - Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου συνιστάμενη σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή ως προς την καταλληλότητα, συμβατότητα και αξιοπιστία της συγκεκριμένης τεχνικής για το συγκεκριμένο είδος επιχειρηματικής δραστηριότητας (άρθρο 27 παρ. 1 περ. β Ν.4987/2022).
3. Όπως επικουρικώς, πλάνη περί τα πράγματα ως προς τις ουσιαστικές παραδοχές κατά την εφαρμογή της τεχνικής ελέγχου.
4. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου συνιστάμενη σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή, πλάνη περί τα πράγματα για την επιβολή του προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4987/2022, λόγω συνδρομής ανωτέρας βίας.
5. Επικουρικώς, παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, συνιστάμενης στην έλλειψη σαφούς αιτιολογίας- Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου συνιστάμενη στην πλάνη περί τα πράγματα ως προς το είδος του τηρούμενου λογιστικού συστήματος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί έλλειψης προϋπόθεσης για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

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 στο άρθρο 27 “Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης” του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«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 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](#).

Επειδή, σύμφωνα με την από 20/09/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των οριζόμενων στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, διότι : α) δεν προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησής του, μετά από την με αρ. πρωτ./14-06-2023 έγγραφη πρόσκληση του ελέγχου (άρθρο 28 παρ. 1 περ.γ' ΚΦΕ) και β) σύμφωνα με τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα και τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014, διαπιστώθηκε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματός του κατά τα φορολογικά έτη 2017 - 2018 δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών (άρθρο 28 παρ. 2 Κ.Φ.Ε.), όπως περιγράφεται παρακάτω.

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2017	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ	410,57	
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		5.206,81
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΦΟΡΟΛ. ΜΕ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ		972,38
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	2,94	0,70
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	2.123,57	
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	574,52	
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	3.111,60	6.179,89
<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</u>	9.291,49	
ΔΑΠΑΝΕΣ 2017	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΗ (ΠΟΛ 1033)	121,06	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (ΠΟΛ 1033)	57,92	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΣΤΗ ΔΟΥ	584,50	523,19
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	2.542,00	
ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ (ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΠΟΛ 1033)	13.776,39	
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΚΩΔ. 049, 050)	3000,00	

ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	20.081,87	523,19
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	20.605,06	

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2018	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ	1,00	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΦΟΡΟΛ. ΜΕ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ		6.115,07
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΑ (ΚΩΔ. 617)	1.344,00	
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	3,23	1,59
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	2.123,57	
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	-23.133,55	
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		-2.025,85
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	0,00	4.090,81
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	4.090,81	
-	-	-
ΔΑΠΑΝΕΣ 2018	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΗ (ΠΟΛ 1033)	640,10	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΣΤΗ ΔΟΥ	1.160,00	435,33
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	3.710,80	
ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ (ΚΩΔ. 727)	12.719,55	
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΚΩΔ. 049, 050)	0,10	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	18.230,55	435,33
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	18.665,88	

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έχει λάβει αντιφατικές κρίσεις αναφορικά με το αν έχει λάβει υπόψη του το ατομικό ή το οικογενειακό εισόδημα και αντίστοιχα τις ατομικές ή οικογενειακές δαπάνες. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος, ενώ επικαλείται ότι για το φορολογικό έτος 2017 το ατομικό του εισόδημα ανέρχεται στα 2.127,80 € και για το φορολογικό έτος 2018 το ατομικό του εισόδημα ανέρχεται στα 3.111,60 €, αυτό δεν προκύπτει από τους ανωτέρω πίνακες.

Επειδή ο έλεγχος εκ παραδρομής αναφέρει ότι το δηλωθέν ατομικό εισόδημα του προσφεύγοντα ανέρχεται για το φορολογικό έτος 2017 στα 2.127,80 € και για το φορολογικό έτος 2018 στα 3.111,60€ αντί του ορθού, ήτοι ότι δηλωθέν ατομικό εισόδημα του προσφεύγοντα ανέρχεται για το φορολογικό έτος 2017 στα 3.111,60 € και για το φορολογικό έτος 2018 στα 2.127,80 € (ποσό που προκύπτει πριν την αφαίρεση της ζημίας από επιχειρηματική δραστηριότητα), ποσά τα οποία αναλύονται στους ανωτέρω πίνακες και τα οποία δεν λήφθηκαν αυθαίρετα υπόψη από τον έλεγχο, αλλά προκύπτουν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών που ο ίδιος ο προσφεύγων υπέβαλε.

Επειδή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 προβλέπουν τη σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος με τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης και όχι με τις τεκμαρτές. Εν προκειμένω λαμβάνονται υπόψη τα ατομικά και οικογενειακά εισοδήματα, καθώς και οι προσωπικές και οικογενειακές δαπάνες, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τα δηλούμενα αυτά εισοδήματα επαρκούν για την κάλυψη των πραγματικών ατομικών και οικογενειακών δαπανών. Ως εκ τούτου, δεν υπάρχει καμία αντίφαση στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και ορθώς λήφθηκαν τα στοιχεία όπως αυτά περιγράφονται στους ανωτέρω πίνακες.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται τεχνική βλάβη στο υπολογιστικό σύστημα, στο οποίο τηρούνται τα βιβλία του, για τη μη προσκόμιση στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής του. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι για την συμπλήρωση των εντύπων «Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – μεταβολών – υποχρεώσεις» απαιτούνταν στοιχεία από τα πιστωτικά ιδρύματα, για τα οποία οι Τράπεζες καθυστερούν να χορηγήσουν, καθώς και καρτέλες των πελατών και προμηθευτών του, οι οποίες, λόγω της βλάβης του συστήματος, δεν υφίσταντο και έπρεπε να ζητηθούν στοιχεία από τον κάθε πελάτη και προμηθευτή του προκειμένου να τα προσκομίσει στον έλεγχο. Η ασφυκτική προθεσμία των 10 ημερών που του δόθηκε από τον έλεγχο δεν ήταν αρκετή για να προσκομιστούν τα ανωτέρω στοιχεία. Τέλος, ισχυρίζεται ότι για το έτος 2017, το οικογενειακό εισόδημα δεν εξαντλείται στο ποσό των 9.291,49 €, που προσδιόρισε ο έλεγχος, αλλά προσμετράται σε αυτό και το ποσό των 2.000,00 € που προέρχεται από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Ανάλογα στο έτος 2018, το οικογενειακό εισόδημα δεν εξαντλείται στο ποσό των 4.090,81 €, που προσδιόρισε ο έλεγχος, αφού κακώς αφαιρέθηκε το ποσό της επιχειρηματικής ζημίας από τα άλλα εισοδήματά του που προέρχονται από άλλες πηγές, καθώς η ζημία αυτή ούτε λογιστικά ούτε πραγματικά προκύπτει ότι καλύπτεται από τα άλλα εισοδήματα. Κατά συνέπεια το οικογενειακό εισόδημα για το έτος 2018 ανέρχεται στο ποσό των 9.588,46 €, στο οποίο προσμετράται και το ποσό των 6.200,00 € που προέρχεται από ανάλωση κεφαλαίου.

Επειδή στην ΠΟΛ1270/2013 «Μεθοδολογία έμμεσων τεχνικών ελέγχου» ορίζεται :

«ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους έμμεσων 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.

Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ όψιν εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

.....

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.

8) Η συμπλήρωση του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά » στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης είναι απαραίτητη. Στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν.

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 με την ΠΟΛ1050/2014 ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.

Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές.

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 βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία».

Επειδή όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, ο προσφεύγων έλαβε την αρ. πρωτ. /14-06-2023 έγγραφη πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και των εντύπων «Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – μεταβολών – υποχρεώσεις». Η προθεσμία προσκόμισης των βιβλίων και των ζητηθέντων πληροφοριών ίσχυε έως την 28/06/2023, ημερομηνία μέχρι την οποία δεν ανταποκρίθηκε. Ο προσφεύγων επικαλείται τεχνικό πρόβλημα του υπολογιστή, στον οποίο τηρούνταν τα απλογραφικά βιβλία του, γεγονός που τον εμπόδισε να παράσχει τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησής του στον έλεγχο. Ωστόσο δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο σχετικά με την επικαλούμενη βλάβη. Περαιτέρω, δεν μερίμνησε εκ των προτέρων για την ενημέρωση της

φορολογικής αρχής περί του τεχνικού προβλήματος, αλλά με το με αρ. πρωτ./07-07-2023 έγγραφό του ζήτησε παράταση της προθεσμίας προσκόμισης των ζητηθέντων έως την 17/07/2023, η οποία και του δόθηκε, αλλά και πάλι δεν ανταποκρίθηκε. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία ούτε και με το με αριθμό πρωτ./07-08-2023 υπόμνημά του επί του υπ' αρ. .../18-07-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός περί τεχνικού προβλήματος και περιορισμένου χρόνου για την προσκόμιση των ζητηθέντων στοιχείων, τυγχάνει αναπόδεικτος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Επειδή η ζημία που προκύπτει στο φορολογικό έτος 2018 από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα προσμετράται αφαιρετικά από τα εισοδήματα από άλλες πηγές και ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε τα ατομικά εισοδήματα του προσφεύγοντα στο 0,00 €

Επειδή ο έλεγχος προέβη σε υπολογισμό της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών όπου προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν είχε τη δυνατότητα να κατέχει μετρητά εις χείρας του κατά την έναρξη των ελεγχόμενων περιόδων. Η ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων ετών (οικονομικά έτη 2002 – 2016), όπως αυτή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με βάση τις πραγματικές και όχι τις τεκμαρτές δαπάνες, απεικονίζεται στον κάτωθι πίνακα:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΟΣΟΥ ΠΡΟΣ ΑΝΑΛΩΣΗ	
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	418.430,06 €
ΜΕΙΟΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	419.669,34 €
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-1.239,28 €
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΓΙΑ ΠΛΗΡΩΜΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΤΕΛΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ, ΦΟΡΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ, ΦΟΡΟΥ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ, ΦΟΡΟΥ ΠΟΛΥΤΕΛΟΥΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ	88.112,45 €
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΣ ΑΝΑΛΩΣΗ	-89.351,73 €

Κατόπιν των ανωτέρω, δεν προέκυψε από τον έλεγχο πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση την 31/12/2016. Όμοια, λόγω των υψηλών ζημιών που δήλωσε ο προσφεύγων από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας δεν προκύπτει πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση

ούτε την 31/12/2017. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ύπαρξης μετρητών εις χείρας του στην έναρξη των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, κρίνεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις, τόσο της παρ. 1 περίπτωση γ' 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.

Επειδή τέλος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ύψους 13.776,39 € για το φορολογικό έτος 2017 και 12.719,55 € για το φορολογικό έτος 2018 είναι εσφαλμένη, γιατί τα οικεία έξοδα έχουν ήδη προσμετρηθεί στα «διάφορα έξοδα» των δαπανών της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, δεν γίνεται αποδεκτός, καθώς δεν προσκομίστηκαν ούτε βιβλία, ούτε κάποιο άλλο αποδεικτικό στοιχείο.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί της μη καταλληλότητας και αξιοπιστίας της συγκεκριμένης έμμεσης τεχνικής ελέγχου για το είδος της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Επειδή, στην ΠΟΛ1094/2014, με την οποία αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 (ΦΕΚ 474 τ. Β'/25-2-2014) ορίζεται :

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου 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 ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή με την ΠΟΛ1050/2014 ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.

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 σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

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 η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου βασίζεται στη θεώρηση ότι αν τα έξοδα υπερβαίνουν το δηλωθέν εισόδημα μαζί με το εισόδημα από μη δηλωθείσες πηγές για μία συγκεκριμένη περίοδο, αυτή η υπέρβαση αντανακλά εισόδημα από φορολογητέες πηγές που δεν έχει δηλωθεί. Η μέθοδος αυτή απαιτεί λεπτομερειακή ανάλυση όλων των πηγών εσόδων (φορολογητέων και μη) του φορολογούμενου, όλων των δαπανών (επαγγελματικών, εκπαιδευτικών και μη, καθώς και προσωπικών), των αυξήσεων και των μειώσεων των περιουσιακών στοιχείων και των χρεών του φορολογούμενου, καθώς και συνυπολογισμό περιουσιακών μειώσεων που δεν σχετίζονται με χρήση των διαθεσίμων (π.χ. αποσβέσεις).

Κατά την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου 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, οι μειώσεις σε περιουσιακά στοιχεία και οι αυξήσεις σε χρέη.

Στην δεύτερη στήλη «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, ήτοι αυξήσεις περιουσιακών στοιχείων, αγορές δαπάνες επαγγελματικές και προσωπικές και μειώσεις χρεών. Αν η διαφορά

μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» είναι αρνητική, αυτή ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα.

Επειδή ο έλεγχος, και ελλείπει άλλων στοιχείων (βιβλία – στοιχεία της επιχείρησης, πληροφορίες από τον ίδιο το φορολογούμενο κλπ.), εισηγήθηκε ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσης τεχνικής ελέγχου την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27, παρ. β', Ν. 4987/2022. Σύμφωνα με την από 20/09/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδα 10 της έκθεσης), με την από 06/07/2023 εισήγησή του, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που ήταν διαθέσιμα στην Υπηρεσία σε συνδυασμό με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης, εισηγήθηκε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα την ανάλυση ρευστότητας, την οποία ενέκρινε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου με την από 06/07/2023 απόφασή του και από τις κείμενες διατάξεις δεν προκύπτει η υποχρέωση αιτιολόγησης στον ελεγχόμενο της επιλογής της όποιας μεθόδου τεχνικής ελέγχου και της απόρριψης των υπολοίπων. Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακατάλληλης τεχνικής ελέγχου, τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή περαιτέρω, στην παράγραφο 1 του άρθρου 63 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι : *«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».*

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 3 (Άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 Ν. 4987/2022) της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 *«3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν*

συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμα της. **Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.**».

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων προσκόμισε νέα στοιχεία και συγκεκριμένα τα σχετικά 9, 12, 13, 14, 15, 16, και 17 έγγραφα που επισυνάπτονται στην προσφυγή του. Τα εν λόγω στοιχεία αφορούν σε πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος, και σύμφωνα με τον ίδιο αφορούν αποκλειστικά στους συνδικαιούχους των λογαριασμών αυτών και σε κατάσταση αξιογράφων που σύμφωνα με τον ισχυρισμό του αφορούν αγορές που έγιναν εντός του 2018 και εξοφλήθηκαν το 2019.

Επειδή, τα ανωτέρα στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προκειμένου να τα λάβει υπόψη του κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε για την παρούσα υπόθεση, η Υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ /21-12-2023 έγγραφό της, καθώς και τη συνημμένη σε αυτό με αριθμ./19-12-2023 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ανέπεμψε την υπό εξέταση υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους και να αποστείλει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου μας απέστειλε, με το με αριθμ.πρωτ./11-01-2024 έγγραφο, πρόσθετες ελεγκτικές διαπιστώσεις, σύμφωνα με τις οποίες, αφού έλαβε υπόψη τα ως άνω προσκομιζόμενα νέα στοιχεία, κατέληξε στο ακόλουθο πόρισμα :

«Σε απάντηση του σχετικού εγγράφου σας σας αποστέλλουμε απόψεις τις υπηρεσίας μας σχετικά με τα στοιχεία - δικαιολογητικά, αναφορικά με τον ελεγχόμενο, ΑΦΜ

- Αναφορικά με το στοιχείο με αριθμό 9, ο έλεγχος σημειώνει ότι από τυπογραφικό λάθος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2018 στο ποσό των 1.761.752,42 ευρώ αντί του ορθού 1.791.752,42 ευρώ, διαφορά η οποία είναι προς όφελος του ελεγχόμενου.
- Αναφορικά με το στοιχείο με αριθμό 12, απορρίπτει τον ισχυρισμό καθώς ο συγκεκριμένος λογαριασμός περιλαμβάνει μεν τις κινήσεις του, ήτοι τις πιστώσεις του ΟΠΕΚΕΠΕ, αλλά περιλαμβάνει και πλήθος χρεώσεων και πιστώσεων από τραπεζικές κινήσεις με αιτιολογία «.....». Πέραν αυτού ο έλεγχος σημειώνει ότι επί του συγκεκριμένου λογαριασμού ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα υπόλοιπα κατά το 1/3, καθώς οι δικαιούχοι του λογαριασμού είναι τρία πρόσωπα.

- Αναφορικά με το στοιχείο με αριθμό 13, απορρίπτει τον ισχυρισμό, καθώς ο συγκεκριμένος λογαριασμός περιλαμβάνει πλήθος χρεώσεων και πιστώσεων από τραπεζικές κινήσεις με αιτιολογία «.....». Επίσης οι πιστώσεις ποσών από τον ΟΠΕΚΕΠΕ για τη χρήση του 2017 και του 2018 δεν ταυτίζονται με τα ποσά των πιστώσεων στο συγκεκριμένο τραπεζικό λογαριασμό.
- Αναφορικά με το στοιχείο με αριθμό 14, αποδέχεται τον ισχυρισμό περί αποκλειστικής χρήσης του συγκεκριμένου τραπεζικού λογαριασμού από την
- Αναφορικά με το στοιχείο με αριθμό 15, απορρίπτει τον ισχυρισμό διότι στη χρήση 2017, σύμφωνα με τα στοιχεία του εντύπου Ε3, τα έσοδα τουήταν 51.828 ευρώ και οι συνολικές πιστώσεις στο λογαριασμό ανέρχονται στο ποσό των 88.747,63 ευρώ. Για την ίδια χρήση υπάρχουν πιστώσεις από την επιχείρηση “.....” συνολικής αξίας 8.940,40 ευρώ, ενώ η αξία των εκδοθέντων στοιχείων από τον, σύμφωνα με τα στοιχεία από τις ΜΥΦ είναι 8.111,60 ευρώ. Επιπρόσθετα, στο συγκεκριμένο λογαριασμό υπάρχει πλήθος πιστώσεων από μηχανήμα POS, ενώ ο στο έντυπο Ε3 δεν δηλώνει ότι είναι κάτοχος POS. Για τη χρήση 2018 υπάρχουν πιστώσεις από την επιχείρηση “.....” συνολικής αξίας 28.430,80 ευρώ, ενώ η αξία των εκδοθέντων στοιχείων από τον, σύμφωνα με τα στοιχεία από τις ΜΥΦ είναι 25.172,00 ευρώ. Για την ίδια χρήση υπάρχουν πιστώσεις από την επιχείρηση “.....” συνολικής αξίας 8.506,40 ευρώ ενώ η αξία των εκδοθέντων στοιχείων από τον, σύμφωνα με τα στοιχεία από τις ΜΥΦ είναι 8.419,60 ευρώ. Σημειώνεται ότι η επιχείρηση «.....» ήταν πελάτης του ελεγχόμενου και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις. Επιπρόσθετα, στο συγκεκριμένο λογαριασμό υπάρχει πλήθος πιστώσεων από μηχανήμα POS ενώ ο στο έντυπο Ε3 δεν δηλώνει ότι είναι κάτοχος POS.
- Αναφορικά με το στοιχείο με αριθμό 16, αποδέχεται τον ισχυρισμό περί αποκλειστικής χρήσης του συγκεκριμένου τραπεζικού λογαριασμού από τον
- Αναφορικά με το στοιχείο με αριθμό 17, απορρίπτει τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου. Η υπηρεσία μας υπέβαλε αίτημα ανοίγματος τραπεζικών λογαριασμών του στην εφαρμογή Σ.Μ.Τ.Λ., για όλα τα τραπεζικά ιδρύματα που είναι δικαιούχος ο ελεγχόμενος για τη χρήση του 2019. Από την ανάλυση των τραπεζικών κινήσεων δεν βρέθηκε καμία εξόφληση επιταγής ή χρέωση συναλλαγής στους λογαριασμούς του κατά τις ημερομηνίες που αναγράφονται στην συνοπτική κατάσταση αξιογράφων. Επίσης δεν υπάρχει καμία χρέωση ποσού – αξία από αυτές που αναγράφονται στην ίδια κατάσταση».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω πορίσματα του ελέγχου γίνεται αποδεκτό ότι οι λογαριασμοί GR..... και της Εθνικής Τράπεζας δεν χρησιμοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα, αλλά από τους συνδικαιούχους των λογαριασμών αυτών και τα υπόλοιπά τους στην αρχή και στο τέλος των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων θα πρέπει να αφαιρεθούν από το σύνολο των τραπεζικών υπολοίπων των λογαριασμών του προσφεύγοντα. Επομένως, ο

προσφεύγων τηρούσε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018 τους κάτωθι λογαριασμούς με τα παρακάτω υπόλοιπα :

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΚΩΔ. ΠΙΣΤΩ ΤΙΚΟΥ ΙΔΡΥΜ ΑΤΟΣ	ΑΡ.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ (IBAN)	ΠΛΗΘΟΣ ΔΙΚΑΙΟΥ ΧΩΝ	ΥΠΟΛΟΙ ΠΟ ΤΗΝ 01/01/201 7	ΥΠΟΛΟΙ ΠΟ ΤΗΝ 01/01/201 8	ΥΠΟΛΟΠΟ ΤΗΝ 31/12/2018	ΥΠΟΛΟΙ ΠΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓ ΕΙ ΣΥΜΦΩΝ Α ΜΕ ΤΟ ΠΛΗΘΟΣ ΣΥΝΔ/Χ ΩΝ ΤΗΝ 01/01/201 7	ΥΠΟΛΟΙ ΠΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓ ΕΙ ΣΥΜΦΩΝ Α ΜΕ ΤΟ ΠΛΗΘΟΣ ΣΥΝΔ/Χ ΩΝ ΤΗΝ 01/01/201 8	ΥΠΟΛΟΙ ΠΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓ ΕΙ ΣΥΜΦΩ ΝΑ ΜΕ ΤΟ ΠΛΗΘΟΣ ΣΥΝΔ/Χ ΩΝ ΤΗΝ 31/12/20 18
ΑΛΦΗΑ ΤΡΑΠΕΖΑ	014	.....	1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΑΛΦΗΑ ΤΡΑΠΕΖΑ	014	.....	1	9177,06	16588,95	23546,31	9177,06	16588,95	23546,31
ΑΛΦΗΑ ΤΡΑΠΕΖΑ	014	.....	1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΕΥΡΟΒΑ ΝΚ ΕΡΓΑΣΙΑ S	26	.....	1	152,69	1012,08	2905,40	152,69	1012,08	2905,40
ΕΥΡΟΒΑ ΝΚ ΕΡΓΑΣΙΑ S	26	.....	1	31,91	132,89	0,00	31,91	132,89	0,00
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	17	.....	1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	17	.....	3		10514,19	21953,35	0,00	3504,73	7317,78
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	17	.....	2	15352,55	563,14	7032,95	7676,28	281,57	3516,48
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ	011	.....	1	1281,20	4919,73	13575,03	1281,20	4919,73	13575,03
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ	011	.....	2	4,01	8603,16	14634,23	2,01	4301,58	7317,12
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ	011	.....	2	5632,11	573,33	2917,29	2816,06	286,67	1458,65
ΣΥΝΟΛΟ				31631,53	42907,47	86564,56	21137,21	31028,20	59636,77

Συγκεντρωτικά, τα υπόλοιπα χρηματικών καταθέσεων έναρξης των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων, που λαμβάνονται υπόψη, παρατίθενται στον κάτωθι πίνακα:

Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1/1/2017	1/1/2018
	21.137,21	31.028,20

Όσον αφορά στον ισχυρισμό ότι εκ παραδρομής ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2018 στο ποσό των 1.761.752,42 € αντί του ορθού 1.791.752,42 €, γίνεται αποδεκτός,

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής προέβη στις ανάλογες ελεγκτικές επαληθεύσεις, βάσει των προσκομιζόμενων στοιχείων και σύμφωνα με τα ανωτέρω πορίσματα τυγχάνουν απορριπτέοι.

Επομένως τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων χρήσεων προσδιορίζονται ως ακολούθως :

Πίνακας ανάλυσης ρευστότητας

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	21.137,21 €	31.028,20 €
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).	0,00 €	0,00 €
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	0,00 €	0,00 €
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	1.595.630,81 €	1.791.752,42 €
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	2.537,08 €	2.127,80 €
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	0,00 €	1.344,00 €
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00 €	0,00 €
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00 €	0,00 €
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00 €	0,00 €
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00 €	0,00 €
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00 €	0,00 €
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπραχτήκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	0,00 €	0,00 €
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	1.619.305,10 €	1.826.252,42 €
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	31.028,20 €	59.636,77 €
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. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00 €	0,00 €
4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00 €	0,00 €
5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	0,00 €	0,00 €
6. Αγορές εμπορ/των, α',β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	1.371.838,03 €	1.609.178,74 €
7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	194.444,85 €	243.077,20 €
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	13.776,39 €	12.719,55 €
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	57,92 €	0,00 €

10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.126,50 €	4.870,80 €
11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	7.032,74 €	4.976,43 €
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	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 επομένου/νων έτους /νων	0,00 €	0,00 €
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	1.621.304,63 €	1.934.459,49 €

Φορολογική Περίοδος	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	1.619.305,10 €	1.826.252,42 €
(-) I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	1.621.304,63 €	1.934.459,49 €
(=) Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου Ανάλυσης Ρευστότητας	1.999,53 €	108.207,07 €

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2017 η διαφορά της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου με τη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που προσδιορίστηκε από την παρούσα απόφαση είναι αμελητέα (0,05 €) και ως εκ τούτου η υπ' αριθμ./2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου δεν θα τροποποιηθεί και θα τροποποιηθεί μόνο η υπ' αριθμ./2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί συνδρομής ανωτέρας βίας για τη μη προσκόμιση του ζητηθέντων βιβλίων, στοιχείων και πληροφοριών.

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν.987/2022 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι : «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων

προμηθευτών, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54§1 περ. δ' και 54§2 περ. δ' του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... δ) πεντακόσια (500) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος ...»

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 61 του Ν.4987/2022 ορίζεται «Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. 2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογουμένου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και **περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία**»

Επειδή στην ΠΟΛ1252/2015 ορίζεται :

«13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61)

Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.

Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης

γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του».

Επειδή, η ανωτέρα βία αποτελεί γενική αρχή του δικαίου και εφαρμόζεται και όταν δεν την προβλέπει σχετικά ο νόμος (πρβλ. Σ.τ.Ε. 2097/1979 Ολομ., 361/1992 Ολομ., ΣτΕ 2049/1992 210/1994, 2840/2000, 1862/2014 ΔΕΦ ΑΘ). Σύμφωνα με την νομολογία ανωτέρα βία συνιστά κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί ακόμη και με μέτρα εξαιρετικής επιμέλειας και σύνεσης. (ΣτΕ 1609/2002).

Επειδή ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι (ΠΟΛ1252/2015).

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, ο προσφεύγων επικαλείται λόγους ανωτέρας βίας για τη μη ανταπόκρισή του στο με αρ.πρωτ. /14-06-2023 έγγραφο αίτημα για παροχή βιβλίων και στοιχείων και των εντύπων «Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – μεταβολών – υποχρεώσεις» για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία (π.χ. τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για την αποκατάσταση της βλάβης, έγκαιρη ενημέρωση της φορολογικής αρχής κλπ.). Εξάλλου και αν ήθελε γίνει δεκτό το γεγονός της μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων λόγω ανωτέρας βίας, το τεχνικό αυτό πρόβλημα σε καμία περίπτωση δε δικαιολογεί τη μη παροχή πληροφοριών και τη μη συμπλήρωση των εντύπων «Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – μεταβολών – υποχρεώσεις» από τον προσφεύγοντα. Συνεπώς, ορθώς του επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή πρόστιμο για την παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα προσδιόρισε πρόστιμο ύψους 500,00 € για τη μη ανταπόκρισή του στο με αρ.πρωτ. /14-06-2023 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' του ΚΦΔ, αντί 250,00 €, διότι η επιχείρησή του τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Επειδή «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι κατά το φορολογικό έτος 2023, οπότε και τελέστηκε η παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής, ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα στοιχεία μητρώου του taxis, τηρούσε διπλογραφικά βιβλία, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 παρ. δ' και παρ. 2 παρ. δ' του Ν.4987/2022 και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/10/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, ως ακολούθως :

α) Την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./**2023** προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και της υπ' αριθμ./**2023** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

β) Την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ./**2023** προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, ως ακολούθως :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
	του υπόχρεου	2.127,80	147.835,23	110.334,87	108.207,07

Φορολογητέο εισόδημα	της συζύγου				
Πιστωτικό ποσό					35.708,33
Χρεωστικό ποσό		319,02	48.401,98	36.027,35	
Μείον φόρος που παρακρατήθηκε		-3.762,36	-3.762,36	-3.762,36	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου					
ΟΓΑ χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			24.041,73	17.854,17	17.854,17
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			10.656,17	7.089,64	7.089,64
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή			2.193,83		
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		82.781,35	58.458,80	60.652,14
	για επιστροφή	2.193,34			

Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης 2017

Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης (43Α Ν.4172/2013)	Εισόδημα ανά συντελεστή	Συντελεστής	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης
108.207,07	12.000,00	0,00%	0,00
	8.000,00	2,20%	176,00
	10.000,00	5,00%	500,00
	10.000,00	6,50%	650,00
	25.000,00	7,50%	1.875,00
	43.207,07	9,00%	3.888,64
Σύνολο	108.207,07		7.089,64

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

1. Η με αριθμό/2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	824,83 €	824,83 €

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

2. Η με αριθμό/2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	82.781,35 €	60.652,14 €

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

3. Η με αριθμό/2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	500,00 €	500,00 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.