



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01.05.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1257

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604550  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),
- γ. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ..... κατά:

α) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

β) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

γ) της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

5. α) την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

β) την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

γ) ) την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του .....κατοίκου ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2020, φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων 2.450,78 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ 1.225,39 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 3.676,17.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από ..... έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, βάσει της οποίας επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα σε 246.423,90 ευρώ με συνέπεια τον προσδιορισμό καθαρών κερδών 17.048,99 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2019, φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων 4.315,95 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης 336,90 ευρώ και πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ 2.157,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 6.810,83 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από ..... έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, βάσει της οποίας αφενός επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα σε 189.673,94 ευρώ, αφετέρου δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες 476,19 ευρώ με συνέπεια τον προσδιορισμό καθαρών κερδών 5.187,03 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 του φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 800,00 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από ..... έκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 βάσει της οποίας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2020: α) πρόστιμο 500,00 ευρώ για τη μη έκδοση

τουλάχιστον ενός (1) στοιχείου εσόδου αξίας 8.876,80 ευρώ και τουλάχιστον ενός (1) στοιχείου εσόδου αξίας 119.667,93 ευρώ για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ και β) πρόστιμο 300,00 ευρώ για την υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους Β', Γ' & Δ' τριμήνου 2020 από τις οποίες δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο έλεγχος διενεργήθηκε με αφορμή τη με αριθμό ..... εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και ΚΦΔ.

Από τις συνταχθείσες εκθέσεις μερικού ελέγχου περί εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) προκύπτουν τα κάτωθι:

Η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας είναι το λιανικό εμπόριο προϊόντων καπνού και είναι υπόχρεη τήρησης απλογραφικών βιβλίων (Β' κατηγορίας), σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά η με αριθμό πρωτοκόλλου ..... γνωστοποίηση υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του ν. 4174/2013 και το με αριθμό πρωτοκόλλου ..... αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων του άρθρου 14 του ν. 4987/2022 από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου. Ακολούθως ο έλεγχος παρέλαβε αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013 προκειμένου προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4987/2022.

Στη σελίδα 18 της συνταχθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναγράφονται επί λέξει τα κάτωθι: "Επιλογή μεθόδου. Ο έμμεσος τρόπος προσδιορισμού ήτοι με κάθε διαθέσιμο στοιχείο του εισοδήματος της ελεγχόμενης οντότητας από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας εγκρίθηκε από την Προϊσταμένη της υπηρεσίας από κοινού με τον υποδιευθυντή ελέγχου και τον επόπτη διότι διαπιστώθηκε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και συνεπώς τυγχάνουν εφαρμογής οι παραπάνω διατάξεις." (σ.σ. του άρθρου 28 του ν. 4172/2013).

Στη συνέχεια ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (έντυπα Ε1 και Ε3) με τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα, τα λογιστικά αρχεία, τα τιμολόγια αγοράς εμπορευμάτων (τσιγάρα και κάρτες ομιλίας), τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, τον αρνητικό συντελεστή μικτού κέρδους (τσιγάρων και καρτών ομιλίας), το συντελεστή μικτού κέρδους-πωλήσεων - όπως αυτός προσδιορίστηκε για τα τσιγάρα και τις κάρτες ομιλίας από τα τιμολόγια αγοράς των προμηθευτών, επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα για τα φορολογικά έτη 2019 & 2020 σε 189.673,94 ευρώ και σε 246.423,90 ευρώ αντίστοιχα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013, ενώ ταυτόχρονα δεν αναγνώρισε δαπάνες 784,66 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και 1.309,73 ευρώ κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 περ. α' του ίδιου νόμου.

Ακολούθως ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό ..... **σημείωμα διαπιστώσεων** (του άρθρου 28 ν. 4987/2022) - **κλήση προς ακρόαση** (του άρθρου 6 ν. 2690/1999 ) μαζί με τα προσωρινά αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις ..... Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμό πρωτοκόλλου ..... έγγραφο υπόμνημα με το οποίο διατύπωσε τις απόψεις του επί του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων και ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη το περιεχόμενο του εγγράφου υπομνήματος του προσφεύγοντος, αποδέχτηκε τη μείωση των μη εκπιπτόμενων δαπανών για το φορολογικό έτος 2019 σε 476,19 ευρώ και τη διαγραφή των μη εκπιπτόμενων δαπανών για το φορολογικό έτος 2020, εκδίδοντας τις υπ' αριθ. .... οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεις επιβολής προστίμου για τα φορολογικά έτη 2019 & 2020 αντίστοιχα και την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2020.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί η υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2019.
3. Να ακυρωθεί η υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2020.
4. Να ακυρωθεί η υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2020.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

**1ος ΛΟΓΟΣ.** Έλλειψη απόφασης και αιτιολογίας για τον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος.

**2ος ΛΟΓΟΣ.** Μη νόμιμη και αναιτιολόγητη η απόρριψη της ανάλωσης κεφαλαίου ετών 2011 και 2016.

**3ος ΛΟΓΟΣ.** Εσφαλμένη εφαρμογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού εισοδήματος.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του

φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

**Επειδή**, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

**Επειδή**, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

**Επειδή**, στην εγκύκλιο Ε. 2015/31.01.2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ “ Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2023” ορίζεται ότι:

“1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής

Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

**2.** Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

**3.** Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει."

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 28 "Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων" του ν. 4172/2023 ορίζεται ότι: "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 ιδίως 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 Κ.Φ.Δ., ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή

δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγорών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή

ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή  
στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της."

**Επειδή**, από τη γραμματική διατύπωση των ανωτέρω προκύπτει ότι στα διαθέσιμα στοιχεία βάσει των οποίων μπορεί να προσδιοριστεί το εισόδημα των φυσικών προσώπων συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Εξυπακούεται ότι η διενέργεια του ελέγχου στην περίπτωση της χρησιμοποίησης κάθε διαθέσιμου στοιχείου, ουδεμία σχέση έχει με την εφαρμογή μιας εκ των εμμέσων μεθόδων ελέγχου, ώστε να απαιτείται αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Επομένως ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος δεν γίνεται δεκτός.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ**

Ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος αναιτιολόγητα απέρριψε το ποσό των 5.000,00 ευρώ το οποίο είχε αναγραφεί στον κωδ. 781 του εντύπου Ε1 ως προερχόμενο από ανάλωση κεφαλαίου. Όμως, από το περιεχόμενο της συνταχθείσας από τον έλεγχο έκθεσης απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 5-7) προκύπτει το συμπέρασμα ότι στις ..... το υπόλοιπο προς ανάλωση του προσφεύγοντος ήταν μηδενικό.

Επομένως ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος δεν γίνεται δεκτός.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ**

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα εφάρμοσε τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Όπως όμως έχει ήδη λεχθεί ανωτέρω, ο έλεγχος δεν εφάρμοσε τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών αλλά προσδιόρισε τη φορολογητέα ύλη χρησιμοποιώντας κάθε διαθέσιμο στοιχείο και συγκεκριμένα τις αγορές, τις πωλήσεις και τον προκύπτοντα συντελεστή μικτού κέρδους.

Επομένως ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος δεν γίνεται δεκτός.

**Επειδή**, περαιτέρω ο προσφεύγων στρέφεται και κατά της πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ζητώντας την ακύρωσή της.

**Επειδή**, σύμφωνα με την 195/2003 απόφαση του ΣτΕ, "Αιτιολογημένη είναι η πράξη επιβολής προστίμου όταν μνημονεύονται σ' αυτή η παράβαση και το πρόστιμο που επιβάλλεται και δεν απαιτείται ειδική μνεία των στοιχείων της παράβασης, τα οποία μπορεί να προκύπτουν από την οικεία έκθεση ελέγχου. Δεκτή η αναίρεση για πλημμελή αιτιολογία. (Αναιρεί την αριθμ. 2158/1996 ΔΕΦΑΘ). Όμοιες οι 196/2003 ΣτΕ και 197/2003 ΣτΕ."

**Επειδή**, όσον αφορά τις επίμαχες παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2020, για τις οποίες εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ η με αριθμό ..... προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, πλην της μνείας των παραβάσεων και του επιβαλλομένου για αυτές προστίμου, δεν υπάρχει καμία περαιτέρω περιγραφή των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν κάθε μία περίπτωση των ως άνω παραβάσεων, ούτε στις εκθέσεις ελέγχου με βάση τις οποίες εκδόθηκαν, ούτε σε κάποιο άλλο έγγραφο του φακέλου, ώστε να κριθεί με βάση τα πραγματικά περιστατικά η επικαλούμενη μη έκδοση των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων. Αντ' αυτού, ο έλεγχος αναφέρει ότι δεν εκδόθηκαν τουλάχιστον δύο (2) φορολογικά στοιχεία για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., μη προσδιορίζοντας τον ακριβή αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων.

Περαιτέρω, κατ' ακολουθία, οι αναφερόμενες παραβάσεις, με βάση όσα αναφέρονται και με τα στοιχεία που υπάρχουν στο φάκελο της δικογραφίας δεν στοιχειοθετούνται, εφόσον ελλείπει ουσιώδης τυπικό στοιχείο της πράξεως που εκδόθηκε (πρβλ. ΣτΕ 1503/1998, ΣτΕ 224/1993, ΣτΕ 2518/1980) δηλαδή η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, υπάρχει μη έκδοση Α.Λ.Π.

**Επειδή**, δεν αναφέρεται ούτε στις ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου, ούτε στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο χρόνος κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δεν μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης και συγκεκριμένα σε τι συνίσταται η παράβαση, με αναφορά των συγκεκριμένων περιπτώσεων, για τις οποίες η προσφεύγουσα παρέλειψε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον ελλείπουν τα πραγματικά περιστατικά, που στοιχειοθετούν την αντικειμενική υπόσταση των επίμαχων παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2020, αυτές πρέπει να διαγραφούν με βάση την παρούσα απόφαση της υπηρεσίας μας.

**Επειδή**, στο άρθρο 54 "Διαδικαστικές παραβάσεις" του ν. 4987/2022, στην παράγραφο 1 περ. α' ορίζεται ότι: "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: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.", ενώ στην παράγραφο 2 μετά την περίπτωση ιβ' ορίζεται ότι: "Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα."

**Επειδή**, στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου αναγράφεται ότι επιβάλλεται πρόστιμο 300,00 ευρώ καθώς διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ για το Β', Γ', & Δ' τρίμηνο 2020 από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

**Επειδή**, ο προσφεύγων υπέβαλε αρχικές εμπρόθεσμες δηλώσεις ΦΠΑ για τα ανωτέρω τρίμηνα.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α του ν. 4174/2013 (ήδη ν. 4987/2022) αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Συνεπώς οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, πράγματι εφαρμόζονται σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων ΦΠΑ.

**Επειδή**, επιπλέον, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα και συνδυαστικά με τα όσα διευκρινίζονται στην ΠΟΛ 1119/22.06.2018 και στο παράδειγμα 8 αυτής, για την εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθ. .... δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ περιόδου 01.10.2018-31.12.2018, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε μείωση πιστωτικού υπολοίπου, δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 58Α του ΚΦΔ αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, το οποίο δύναται η φορολογική αρχή να της επιβάλλει, διότι δεν υπάρχει ποσό φόρου προς καταβολή.

**Επειδή**, επομένως, η περίπτωση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ από την οποία προκύπτει χρεωστικό ποσό προς καταβολή επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν. 2859/2000, ενώ η περίπτωση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ από την οποία προκύπτει μείωση ή αύξηση του πιστωτικού υπολοίπου δεν επισύρει πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ καθώς δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις αυτού του άρθρου.

**Επειδή**, κατά τα λοιπά, η από ..... έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος έχει συνταχθεί με σαφήνεια, πληρότητα & αντικειμενικότητα.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής  
**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Φορολογικό έτος 2019**

Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος ..... 6.810,83 ευρώ.

**Φορολογικό έτος 2020**

Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος ..... 3.676,17 ευρώ.

**Φορολογικό έτος 2020**

Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ..... 0,00 ευρώ.

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

Ακριβές αντίγραφο

Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

## **ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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