



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 01/03/2024

Αριθμός απόφασης: 536

**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 06/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ**, κατοίκου, Τ.Κ, κατά της με αριθμό/02-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και της με αριθμό/02-

10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας 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. Έδεσσας.

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

Επί της από 06/11/2023 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./**02-10-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικός φόρος ύψους **49.546,17 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 29.187,30 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4897/2022 ύψους 14.593,65 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.765,22 €.

2. Με την υπ' αριθμ./**02-10-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, συνολικός φόρος ύψους **24.489,88 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 15.050,86 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4987/2022 ύψους 7.525,43 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.913,59 €.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .../14-07-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα, ο οποίος διαθέτει επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα, με παροχή σερβιρίσματος», 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 διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές στο φορολογικό έτος 2017 ύψους 8.446,41 € και στο φορολογικό 2018 ύψους 3.433,19 €, οι οποίες αφορούν σε δαπάνες άνω των 500,00 € που δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.

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 μία περίπτωση στο φορολογικό έτος 2017, για την οποία του

επιβλήθηκε πρόστιμο 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 -88.446,36 € και – 45.608,68 € για τις φορολογικές περιόδους 01/01-31/12/2017 και 01/01-31/12/2018 αντίστοιχα, όπως περιγράφεται ακολούθως :

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΓΓΟΤΗΤΑΣ					
Λ ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 2017	ΧΡΗΣΗ 2018	ΙΙ. ΑΝΑΛΩΣΕΓΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 2017	ΧΡΗΣΗ 2018
1. Υπόλοιπο χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.911,89	34.920,76	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	34.920,76	9.738,04
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	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	205.683,16	249.626,35	4. Πασά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές			5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	5.525,97	2.257,92
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	4.701,15	3.958,73	6. Αγορές εμπορ/των, ο'β'υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας με ΦΠΑ	175.574,08	218.572,59
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	5.837,57	12.241,23
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	6.946,01	5.268,58
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέο ή μη	370,44	874,44	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	0,00	121,82
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών (ΑΓΟΡΕΣ ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ)	0,00	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	7.256,50	5.858,26
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	7.848,71	17.036,44
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 - ΤΟΚΟΙ	0,71	11,50	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		
			17. Αγορές εμπορ/των, ο',β'υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας χωρίς ΦΠΑ		
			18. Επαγγελματικές/ επιχειρηματικές δαπάνες με ΦΠΑ	57.204,11	63.905,58
ΣΥΝΟΛΟ	212.667,35	289.391,78	ΣΥΝΟΛΟ	301.113,71	335.000,46
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2017	2018			
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	212.667,35	289.391,78			
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	301.113,71	335.000,46			
Υπόλοιπο	-88.446,36	-45.608,68			

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 εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(ζ)	(στ)
Χρήσεις	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης Ελέγχου
2017	2.934,37	88.446,36	91.380,73	2.934,37	91.380,73	88.446,36
2018	598,09	45.608,68	46.206,76	598,09	46.206,76	45.608,76

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 :

1. Νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων, καθόσον δεν ακολουθήθηκε η διαδικασία του άρθρου 5 της ΠΟΛ1050/2014 για την επιλογή της εφαρμοστέας τεχνικής ελέγχου, δηλαδή δεν έγινε εισήγηση από τον ελεγκτή και έγκριση με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..
2. Κατά εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι το δηλούμενο εισόδημά του για το φορολογικό έτος 2018 δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών

του δαπανών. Μόλις καταστεί εφικτό θα προσκομίσει τα αποδεικτικά των συναλλαγών που πιστοποιούν τους ισχυρισμούς του.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μέθοδος της ανάλυσης ρευστότητας επιλέχθηκε αυθαίρετα, χωρίς καμία αιτιολογία και κυρίως χωρίς καμία ενημέρωση και έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ενώ από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ευθέως ο λόγος που επελέγη η εν λόγω τεχνική ελέγχου.

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 η έκδοση της αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβλέπεται από την ΠΟΛ 1094/2014, που τροποποίησε την ΠΟΛ 1050/2014 και η οποία αφορά στην εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. (Φ.Ε.Κ. Α' 170).

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 Προϊσταμένου 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, σύμφωνα με την από 02/10/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των οριζόμενων στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, διότι : α) είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου σε μία περίπτωση στο φορολογικό έτος 2017, για την οποία του επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., με αριθμό πράξης .../2017 και β) σύμφωνα με τα δεδομένα των

υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα, τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014, το έντυπο ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης, όπως συμπληρώθηκε από τον υπόχρεο και τα έντυπα ερωτηματολόγια διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων κατά την 01/01/2017 και 31/12/2018, όπως συμπληρώθηκαν από τον υπόχρεο, λαμβάνοντας παράλληλα υπόψη και τις απόψεις του προσφεύγοντα επί του με αριθμό 128/2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση, διαπιστώθηκε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματός του κατά τα φορολογικά έτη 2017 - 2018 δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών, όπως περιγράφεται παρακάτω.

Φορολογικό έτος 2017

Το δηλούμενο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2017 ανέρχεται στο ποσό των **5.063,46€**, ενώ οι δηλούμενες δαπάνες ανέρχονται συνολικά στο ποσό των **22.069,226**

Συγκεκριμένα:

- σύμφωνα με την Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (ΕΙ): οι συνολικές δαπάνες ανέρχονται στο ποσό των **10.492,76C** (κωδ.: 727,049,728 και 050),
- σύμφωνα με τα στοιχεία που υφίστανται στην υπηρεσία μας από τρίτους άρθρο 15 § 4 ν.4174/2013, ΠΟΛ 1033/2014 για το φορολογικό έτος 2017 προέκυψαν συνολικές δαπάνες **ποσού 3.912,96€** (, cosmote, Ο.Τ.Ε., δίδακτρα σε ιδιωτικά εκπαιδευτήρια)
- σύμφωνα με τα στοιχεία του συστήματος taxis, προέκυψαν συνολικές δαπάνες **ποσού 7.663,506** (τέλη κυκλοφορίας, πρόστιμα, ΕΝΦΙΑ, φόρος εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2018

Το δηλούμενο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2018 ανέρχεται στο ποσό των **2.877,926**, ενώ οι δηλούμενες δαπάνες ανέρχονται συνολικά στο ποσό των **28.285,136**

Συγκεκριμένα:

- σύμφωνα με την Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (ΕΙ): οι συνολικές δαπάνες ανέρχονται στο ποσό των **15.370,126** (κωδ.: 727,049,728 και 050).
- σύμφωνα με τα στοιχεία που υφίστανται στην υπηρεσία μας από τρίτους άρθρο 15 § 4 ν.4174/2013, ΠΟΛ 1033/2014 για το φορολογικό έτος 2018 προέκυψαν συνολικές δαπάνες **ποσού 6.649,756** (cosmote, Ο.Τ.Ε., Ιδιωτ. Ασφάλεια, δίδακτρα σε ιδιωτικά εκπαιδευτήρια)
- σύμφωνα με τα στοιχεία του συστήματος taxis, προέκυψαν συνολικές δαπάνες **ποσού 6.265,266** (τέλη κυκλοφορίας, ΕΝΦΙΑ).

Επειδή ο έλεγχος 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 02/10/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδα 24 της έκθεσης),

με το με αριθμό 15/01-06-2023 έγγραφο, ο έλεγχος εισηγήθηκε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, την οποία ενέκρινε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας με την με αριθμό .../01-06-2023 απόφασή του και από τις κείμενες διατάξεις δεν προκύπτει, ούτε η υποχρέωση κοινοποίησης της εισήγησης και έγκρισης στο φορολογούμενο, ούτε η αιτιολόγηση στον ελεγχόμενο της επιλογής της όποιας μεθόδου τεχνικής ελέγχου και της απόρριψης των υπολοίπων. Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη έκδοσης εισήγησης από τον ελεγκτή και απόφασης έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και κοινοποίησης αυτών, τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό.

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, στην ΠΟΛ 1064/2017 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή όπως ισχύει από 1.1.14 βάσει Ν.4174/13» ορίζεται : «Άρθρο : Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής» ...2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.»

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων ισχυρίζεται αόριστα ότι η φορολογική αρχή θεώρησε εσφαλμένα ότι το δηλούμενο εισόδημα φορολογικού έτους 2018 δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών του, επιφυλασσόμενος να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία. Ωστόσο, μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης, ο προσφεύγων δεν έχει προσκομίσει κανένα στοιχείο που θα

μετέβαλε την κρίση της φορολογικής αρχής. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει αόριστος και αναπόδεικτος και για το λόγο αυτό απορριπτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 06/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**

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

α) Η υπ' αριθμ./**02-10-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	49.546,17 €	49.546,17 €

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./**02-10-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	24.489,88 €	24.489,88 €

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 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.