



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28.05.2024

Αριθμός απόφασης: 1474

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος του με .Α.Φ.Μ., κατά

του υπ' αρ. ΕΞ 2023 εγγράφου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργικών και καθ' ερμηνεία της ενδικοφανούς προσφυγής κατά α) της υπ' αρ./12.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, και β) της υπ' αρ./12.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 γ) της υπ' αρ./12.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, δ) της υπ' αρ./12.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και ε) της υπ' αρ./12.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54. του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ. ΚΕ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2023 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Το με αρ. ηλεκτρονικού πρωτ./22-02-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

7. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ. ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με .Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα (ημερ/νια κοινοποίησης 29/12/2023) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθμό/12.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, (δικηγόρου), φόρος ύψους 37.146,71€, πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 18.573,36€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 8.582,92€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 64.302,99€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσας ύλης-αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας βάσει του αρ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 ύψους 112.565,78€, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής της ανάλυσης ρευστότητας βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ν. 4987/2022.

β) Με τη με αριθμό/12.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ.

Θεσσαλονίκης καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 5.398,55€, πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 2.699,28€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 456,84€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 8.554,67€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσας ύλης-αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας βάσει του αρ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 ύψους 24.818,64€, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ν. 4987/2022.

γ) Με τη με αριθμό/12.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από 4.207,67€ (βάσει δήλωσης) σε 1.414,63€ ήτοι κατά 2.793,04€ κατόπιν α) διαπίστωσης αποκρυβεισών φορολογητέων εκροών 219,00€ και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 2.740,48€ εισροών ύψους 23.594,92€ λόγω μη αναγνώρισης από την φορολογική αρχή μέρους των δαπανών που προσκομίστηκαν καθώς δεν υπήρξε συσχέτιση με την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

δ) Με τη με αριθμό/12.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ύψους 5.907,73€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 4.612,73€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ποσού 2.306,36€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 6.919,09€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 2.727,42€ εισροών ύψους 14.309,81€ λόγω μη προσκόμισης στη φορολογική αρχή του βιβλίου εσόδων-εξόδων φορολογικού έτους 2018 και των φορ. στοιχείων δαπανών.

ε) Με την υπ' αριθ./12.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του 4987/2022 φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο 1.000,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στα με αριθ. πρωτ./25-10-2023,/01-11-2023 και/27-10-2023 αιτήματα της Φορολογικής Διοίκησης, για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 12.12.2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013, Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 και εφαρμογής διατάξεων του αρ. 14 και 54 του Ν. 4987/2022 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ./01/02-03-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του όπως αυτή τροποποίησε την υπ' αρ./0/4215/2020 εντολή ελέγχου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Αντισυνταγματικότητα και παραβίαση των αρχών της χρήστης διοίκησης
- Μη επαρκής αιτιολογία λόγο απόρριψης των πληρωμών μέσω πιστωτικής κάρτας. Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά τα έτη 2017 και 2018 καλύπτονται από εισοδήματα των ετών 2008-2017 που συνολικά ανέρχονται στο ποσό ύψους 636.165,55€.
- Μη σαφής ειδική και επαρκής αιτιολογία κατά την απόρριψη των ισχυρισμών του από 06.12.2023 σημειώματος του προσφεύγοντος.
- Ακυρότητα της υπ' αρ./12.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου διότι αφενός ο προσφεύγων απουσίαζε από τη Θεσσαλονίκη και αφετέρου ανταποκρίθηκε στο φορολογικό έλεγχο και τα αιτήματα αυτού.

Αιτείται δε να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών του.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανομένων σε αυτή ισχυρισμών του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. «Μέσα σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση [...]. Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος καλείται υποχρεωτικά σε ακρόαση.[...]..»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1-5 της υπ' αρ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο,

δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 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, [...], 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 αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς[...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 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, προκειμένου να εκφράσει 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 σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών του. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, τον προσφεύγοντα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα επιμέρους ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της

ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

Ως προς το παραδεκτό άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, στο άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι «1. 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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 1 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α' 184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου,..... 5. Πράξη ή έγγραφο που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα..... 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α' των παρ. 2 και 3, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στον λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου, ο τρόπος

πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.»

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1180/2018 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ δόθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με την εμπρόθεσμη άσκηση προσφυγής: «4. Σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ.1 του Συντάγματος, το οποίο κατοχυρώνεται και από την ΕΣΔΑ (άρθρα 6 και 13) το δικαίωμα του πολίτη για παροχή έννομης προστασίας από τα Δικαστήρια αποτελεί θεμελιώδες συνταγματικό δικαίωμα υπό τη διατύπωση της «δίκαιης δίκης», αποτελεί δε θεμελιώδη αρχή του κράτους δικαίου (σχετ. και η Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 5 του Ν.4174/2013). Επισημαίνεται, εξάλλου, ότι, κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ (Απόφαση ΕΔΔΑ της 22.4.2010, Καμβύσης κατά Ελλάδας (αρ. προσφυγής 2735/2008), η απλή πιθανολόγηση ως προς την ημερομηνία από την οποία άρχισε να τρέχει η προθεσμία για την άσκηση του ένδικου βοηθήματος, χωρίς να έχει προσδιορισθεί πέρα από κάθε εύλογη αμφιβολία ο χρόνος κατά τον οποίο ο προσφεύγων λαμβάνει πράγματι γνώση της ένδικης πράξης, συνιστά παραβίαση του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, εφόσον φράσσει στην πράξη την πρόσβασή του στην κατ' ουσίαν εξέταση της υπόθεσής του.

5. Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι, με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ., εισάγεται μεν τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης σε περίπτωση κοινοποίησης με συστημένη επιστολή, το οποίο όμως, ως μαχητό, ανατρέπεται σε περίπτωση κατά την οποία η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης λαμβάνει χώρα αποδεδειγμένα, με την προσκόμιση της σχετικής βεβαίωσης παραλαβής από τα ΕΛ.ΤΑ., μετά την πάροδο του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ. Επομένως, σε αυτή την περίπτωση, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου να ασκήσει εντός της νόμιμης προθεσμίας προσφυγή (ενδικοφανή ή δικαστική), η οποία αφετηριάζεται από την επομένη της κοινοποίησης και όχι από την επομένη της παρόδου του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προαναφερθείσες προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης εστάλησαν ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή (με αρ. πρωτ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/13.12.2023 και αριθμό ιχνηλάτησης RE.....) στις 13.12.2023 στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα ταχυδρομική διεύθυνση, ενώ ο ίδιος έλαβε γνώση στις 19.12.2023 (ημερομηνία παράδοσης του συστημένου). Έγγραφο που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι νομίμως έχει κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής (ήτοι 29/12/2023). Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κρίνεται ότι ασκήθηκε εμπρόθεσμα στις 29/01/2024 (ημέρα Δευτέρα).

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: « 1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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 έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: « 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 παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:..... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β΄, γ΄, δ΄ και στ΄ της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/20-11-2015 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών 2. Διαδικαστικές παραβάσεις....γ. Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ΄)

Για παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σε μη υπόχρεο τήρησης βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακοσίων (500) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. δ΄ της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β΄, γ΄, δ΄ της παρ. 2 του άρθ. 54). Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε

αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα / πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο..... ι) Επανάληψη της ίδιας παράβασης και διαπίστωσή της σε νέο φορολογικό έλεγχο (άρθρο 54 παρ. 3) Στην περίπτωση που, εντός πενταετίας από την έκδοση αρχικής πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση του άρθρου 54 παρ.1, διαπιστωθεί στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης επιβάλλεται το διπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου και σε διάπραξη εκ νέου της ίδιας παράβασης το τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου (άρθρο 54 παρ. 3).»

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, το με αρ. πρωτ./25.10.2023 έγγραφο αίτημα (αρ. 14 ν. 4987/2022) της φορολογικής αρχής με το οποίο διαβιβάστηκαν στον προσφεύγοντα προς συμπλήρωση εντός χρονικού διαστήματος δέκα (10) ημερών τα έντυπα «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης» αναρτήθηκε στο taxisnet και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του στις 25/10/2023. Το με αρ. πρωτ./27.10.2023 έγγραφο αίτημα (αρ. 14 ν.4987/2022) της φορολογικής αρχής προκειμένου να προσκομιστούν εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών αποδεικτικά στοιχεία συγκεκριμένων πιστώσεων σε λογαριασμούς της Τράπεζας Bank αναρτήθηκε στο taxisnet και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του στις 27/10/2023. Το με αρ. πρωτ./01.11.2023 έγγραφο αίτημα (αρ. 14 ν. 4987/2022) της φορολογικής αρχής προκειμένου να προσκομιστούν εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών αποδεικτικά στοιχεία συγκεκριμένων πιστώσεων σε λογαριασμούς της Τράπεζας αναρτήθηκε στο taxisnet και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, την 01/11/2023. Ο προσφεύγων ανέγνωσε τα παραπάνω αιτήματα στις 07.11.2023, δεν ανταποκρίθηκε στο προβλεπόμενο χρονικό διάστημα και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα.

Επειδή, από το σύστημα taxis, υποσύστημα μητρώου προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων απλογραφικού συστήματος.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε υποπέσει άλλες δύο φορές εντός πενταετίας στην παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης (σχετικές οι υπ' αρ./30-05-2023 και/13-11-2023 Πράξεις επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης) και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί υποτροπής.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι στις 06.12.2023 προσήλθε ο ίδιος στα γραφεία του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και κατέθεσε υπόμνημα εξηγήσεων, ενώ στις 08.12.2023 προσκόμισε τα κάτωθι έγγραφα: α) την υπ' αρ./...../16.07.2020 εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, β) Την υπ' αρ./2021 πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.ΔΕ. Θεσσαλονίκης, γ) την υπ' αρ./17.09.2020 πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.ΔΕ. Θεσσαλονίκης και στις 13.12.2023 το υπ' αρ. έργο του ΔΕΔΔΗΕ.

Επειδή, σύμφωνα με την από 12.12.2023 έκθεση ελέγχου αρ.14, & 54 του ν. 4987/2022 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης (σελ 4-5) στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 4987/2022, το υπ' αρ./17-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 ν. 4987/2022 με συνημμένους 1) τον υπ' αρ./1/2023 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, 2) τον υπ' αρ./2/2023 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, 3) τον υπ' αρ./3/2023 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017 και 4) τον υπ' αρ./4/2023 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, προκειμένου να διατυπώσει, εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση των ανωτέρω, τυχόν απόψεις - αντιρρήσεις επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Ο προσφεύγων προσήλθε στις 06/12/2023 και υπέβαλε εμπρόθεσμα το υπ' αρ. εισερχ./06-12-2023 υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε 1) το βιβλίο εσόδων – εξόδων της φορολογικής περιόδου 01/04/2017 – 30/06/2017, 2) φορ. στοιχεία εσόδων του φορολογικού έτους 2017, 3) φορ. στοιχεία εξόδων του έτους 2017, 4) φορ. στοιχεία εσόδων του έτους 2018, 5) δημοσιεύματα από το internet, 6) δικαστικές αποφάσεις που αφορούν ακίνητο που δηλώνεται στις υποβληθείσες δηλώσεις ακίνητης περιουσίας (έντυπο Ε9), 7) το υπ' αρ./10-09-2003 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου και 8) την από 10-12-2019 έγκριση ολικής εξάλειψης προσημείωσης υποθήκης. Στις 08/12/2023 προσκόμισε και ισοζύγιο με τα συγκεντρωτικά ποσά εσόδων και εξόδων για το έτος 2018.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ανταποκρίθηκε πλήρως στο φορολογικό έλεγχο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 1^ο, 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν.4987/2022 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»

Επειδή, στο άρθρο 28 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, στο άρθρο 34 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.»

Επειδή, στο άρθρο 15 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «... 3. Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους

συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1033/2014 (ΦΕΚ Β' 276) Απόφαση ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1054/2015 (ΦΕΚ Β' 495) καθορίστηκαν οι υποχρεώσεις πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, ιδρυμάτων πληρωμών, Ελληνικών Ταχυδρομείων, Εταιριών Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ιδιωτικών θεραπευτηρίων, ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, εταιριών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, εταιριών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, για το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν.4987/2022.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 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 αρχεία (βιβλία και 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... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) 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 αγορών, 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.

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, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «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... 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο

στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και του άρθρου 39 του ν.4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ Β' 474) Απόφαση ΓΓΔΕ ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου 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... Άρθρο 3 Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 , για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,... Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν.4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ.), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου. 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... Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Καταρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω.
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές

ελέγχου. Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις. Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος... Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου. Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος...».

Επειδή, με το άρθρο 39 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με το άρθρο 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της Α1293/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4987/2022 έμμεσες μεθόδους ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 καθότι το συνολικό ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντος (24.142,06€ για το φορ. έτος 2017 και 2.038,63€ για το φορ. έτος 2018) δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσης (115.084,82€ το 2017 και 26.592,49€ το 2018), όπως αυτές προέκυψαν από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τρίτες πηγές στο πλαίσιο εφαρμογής της ΠΟΛ.1033/2014 (Β’ 276) και αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο το βιβλίο εσόδων-εξόδων για τις περιόδους 01-01-2017 έως 31-03-2017, 01-07-2017 έως 30-09-2017, 01-10-2017 έως 31-12-2017, 01-01-2018 έως 31-12-2018 και τα φορολογικά στοιχεία δαπανών 01-01-2018 έως 31-12-2018 εμπίπτοντας στην παρ. 1 περ. γ του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Επιπροσθέτως, το φορολογικό έτος 2017, ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου (σχ. η 3928/13-11-2023 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 58^Α του ν. 4987/2022) εμπίπτοντας στην παρ. 1 περ. β του αρ. 28 ν. 4172/2013. Με απόφαση του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ. ΚΕ. Θεσσαλονίκης εγκρίθηκε η εισήγηση του αρμόδιου ελεγκτή για εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (όπως σημειώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου σελ. 28-31).

Έπειτα από την μη ανταπόκριση του προσφεύγοντος στο υπ’ αρ. πρωτ./25.10.2023 έγγραφο αίτημα (αρ. 14 ν. 4987/2022) της φορολογικής αρχής για την συμπλήρωση των εντύπων «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης», η ελεγκτική αρχή αξιολογώντας τα στοιχεία που έλαβε από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 4987/2022, τις πληροφορίες και τα στοιχεία που απέστειλαν τρίτοι στην ΑΑΔΕ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου, τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων, τις

υποβληθείσες δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που αντλήθηκαν από το Taxis, αλλά και το υποβληθέν υπόμνημα του επί του με α/α/17-11-2023 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4987/2022, προσδιόρισε τις κάτωθι πηγές και αναλώσεις κεφαλαίων και εσόδων:

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)	5.083,79	4.335,14
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	12.297,50	22.394,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	10.408,06	1.440,65
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις κ.λπ.)	13.734,00	0,00
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.	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	3.299,94
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων	0,00	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	41.523,35	31.469,73
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)	4.335,14	5.179,71
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με	0,00	0,00

βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		
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	0,00	0,00
7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	33.537,41	24.516,02
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελμ. δανείων	3.928,38	4.290,44
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	0,00	0,00
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	4.667,64	1.737,26
11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές /οικογενειακές)	90.388,80	4.464,94
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00
13. Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων	1.403,32	0,00
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	0,00	0,00
15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /ών	0,00	0,00
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	16.100,00	16.100,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ	154.360,69	56.288,37

Φορολογική Περίοδος	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2018
ΙΙ. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	154.360,69	56.288,37
(-) Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	41.523,35	31.469,73

/ ΕΣΟΔΩΝ			
(=)	Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου Ανάλυσης Ρευστότητας	112.837,34	24.818,64

Η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε διαφορά μεταξύ του αθροίσματος των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων και αθροίσματος των πηγών κεφαλαίων/εσόδων για το φορολογικό έτος 2017 ποσού ύψους 112.837,34€ και για το φορολογικό έτος 2018 ποσού ύψους 24.818,64€. Ο έλεγχος έκρινε ότι ποσό ύψους 271,56€ (καθαρής αξίας 219,00€ πλέον Φ.Π.Α. 52,56€) για το φορολογικό έτος 2017 αφορά την συνολική αξία παραστατικού που δεν εκδόθηκε σε πελάτη του προσφεύγοντος και φορολόγησε την καθαρή αξία ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα και καταλόγησε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. Η διαφορά 112.565,78€ (112.837,34€ - 219,00€) για το έτος 2017 και η διαφορά 24.818,64€ για το έτος 2018 θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013 και υποκείμενη σε φόρο, βάσει του συντελεστή που ορίζεται με το άρθρο 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου. Επί της οφειλόμενης διαφοράς φόρου επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από την παρ. 1 του άρθρου 58 του ν.4987/2022 πρόστιμο ποσοστού 50%.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν.4987/2022 ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μεγάλο μέρος των δαπανών που πραγματοποίησε μέσω της πιστωτικής του κάρτας αφορούσαν δαπάνες φιλικών προσώπων και των γονιών του κατά τα ελεγχόμενα έτη, ωστόσο δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο προς απόδειξη των ισχυρισμών του. Σε κάθε περίπτωση τα επίμαχα ποσά 90.388,80€ για το φορολογικό έτος 2017 και 4.464,94€ για το φορολογικό έτος 2018 αντλήθηκαν από τις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος (κωδικός 049). Ο εν λόγω κωδικός δεν προσυμπληρώνεται από τη Φορολογική Διοίκηση, αλλά οι ίδιοι οι φορολογούμενοι φέρουν το βάρος της απόδειξης και υπολογίζουν το σύνολο και το αναγράφουν.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι τα τιμολόγια αγορών της επιχείρησής του εξοφλήθηκαν μέσω της πιστωτικής του κάρτας. Καθώς δεν προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή το σύνολο των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων δεν κατέστη εφικτό να προσδιοριστούν από τον έλεγχο αν μέρος των δηλούμενων δαπανών (κωδ, 049) στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

αφορούν την επαγγελματική του δραστηριότητα. Απο τα προσκομιζόμενα στον έλεγχο στοιχεία των δαπανών για το έτος 2017 δεν ήταν εφικτό να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα ως προς τη διάκριση των δαπανών σε προσωπικές/οικογενειακές και επαγγελματικές καθώς αφενός, μέρος αυτών ανέγραφαν τρόπο πληρωμής «τοις μετρητοίς» και αφετέρου δε, δεν προσκόμισε το σύνολο των λογιστικών βιβλίων ώστε να ελεγχθούν τι είδους δαπάνες καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εσόδων -εξόδων.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι οι δαπάνες του έτους 2017 καλύφθηκαν από μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών ύψους 636.165,55€ (άθροισμα των δηλωθέντων εισοδημάτων για τα φορολογικά έτη 2008-2016 χωρίς να συνυπολογιστούν οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες κατά τα αντίστοιχα έτη) χωρίς να επισυνάπτει κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού του πέραν των εκκαθαριστικών σημειωμάτων των εν λόγω ετών. Ωστόσο η φορολογική αρχή προέβη στον υπολογισμό του μη αναλωθέντος κεφαλαίου του προσφεύγοντος αντλώντας πληροφορίες από τις δηλώσεις του, δεδομένα τρίτων σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/2014 και το σύστημα taxis για το χρονικό διάστημα 2001-2016 σύμφωνα με την οποία το άθροισμα των ετήσιων δηλωθέντων εισοδημάτων του ήταν 858.347,32€ ενώ το άθροισμα των συνολικών πραγματικών δαπανών για τα αντίστοιχα έτη ήταν 943.839,47€, και ως εκ τούτου δεν υπάρχουν διαθέσιμα μη αναλωθέντα χρηματικά ποσά κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος απέρριψε αναιτιολόγητα το σύνολο των ισχυρισμών που διατύπωσε στο υπ' αρ. ΕΙ 2023 ΕΜΠ/06.12.2023 σημείωμα έγγραφων εξηγήσεων που κατέθεσε χωρίς να τους εξετάσει στην ουσία.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος προκύπτει η αναλυτική αντίκρουση σε έκαστο ισχυρισμό που ανέπτυξε ο προσφεύγων στο προαναφερθέν σημείωμα (σελ 46-50 οικεία έκθεσης).

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και βήματα ελέγχου και εφαρμόστηκε ορθά η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014), καθώς αξιοποιήθηκαν όλα τα διαθέσιμα στοιχεία προκειμένου να προσδιοριστούν τα αριθμητικά δεδομένα που συμπεριλήφθηκαν στις δύο στήλες του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας (πηγών κεφαλαίων και αναλώσεων κεφαλαίων).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές

πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται σχετικά με την ακύρωση των υπ' αρ./12.12.2023 και/12.12.2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου περιόδου 01/01-31/12/2017 και 01/01/-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.Κ.Ε Θεσσαλονίκης

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν συνυποβάλλει νέα στοιχεία που θα δύνατο να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου του 1ου ΕΛ.Κ.Ε Θεσσαλονίκης, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία 12.12.2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α και εφαρμογής διατάξεων αρ. 14 & 54 ν. 4987/2022 επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των φορολογικών ετών 2017, 2018 & 2023, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./29.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του με .Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό/πρόστιμο βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό/12.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.Κ.Ε Θεσσαλονίκης.

	ποσό
Υπόλοιπο φόρου	37.146,71€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν 4987/2022	18.573,36€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	8.582,92€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	64.302,99€

β) Η με αριθμό/12.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.Κ.Ε Θεσσαλονίκης.

	ποσό
Υπόλοιπο φόρου	5.398,55€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν 4987/2022	2.699,28€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	456,84€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	8.554,67€

γ) Η με αριθμό/12.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε Θεσσαλονίκης.

	ποσό
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	2.793,04€

δ) Η με αριθμό/12.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε Θεσσαλονίκης.

	ποσό
Υπόλοιπο φόρου	4.612,73€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α ν 4987/2022	2.306,36€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	6.919,09€
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	907,73€

ε) Η υπ' αρ./12.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54. του ν. 4987/2022 φορ. έτους 2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ. ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ποσό
Πρόστιμο παρ. 1 ^δ , 2 ^ν και 3 του αρ. 54 του ν. 4987/2022	1.000,00€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4987/2022.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.