



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/02/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 289

**ΤΜΗΜΑ** : Α1 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/υση** : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου  
**Ταχ. Κώδικας** : 104 40 - Αθήνα  
**Τηλέφωνο** : 213 1312346  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).

β. 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 (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με **ΑΦΜ** ....., με έδρα στην ..... κατά: α) της υπ' αριθμ. ..../**11-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018**, β) της υπ' αριθμ. ..../**11-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019**, γ) της υπ' αριθμ. ..../**11-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018**, δ) της υπ' αριθμ. ..../**11-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019**, ε) της υπ' αριθμ. ..../**11-09-2024** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 53 ΚΦΔ, φορολογικού έτους **2024**, στ) της υπ' αριθμ. ..../**11-09-2024** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 57

ΚΦΔ, φορολογικού έτους **2018** και ζ) της υπ' αριθμ. ....../**11-09-2024** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 53 ΚΦΔ, φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης **11/09/2024** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προσδιορισμού ΦΠΑ και ελέγχου Κ.Φ.Δ. επιβολής προστίμων Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά την **12/09/2024** (ημερ. ανάγνωσης **23/09/2024**) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ....../**11-09-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού **404.701,42** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **202.350,71** ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **87.269,77** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **694.321,90** ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. ....../**11-09-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού **212.991,50** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **106.495,75** ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **60.627,29** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **380.114,54** ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. ....../**11-09-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018** του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού **221.169,28** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **110.584,64** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **331.753,92** ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. ....../**11-09-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019** του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού **44.838,03** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **22.419,02** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **67.257,05** ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. ....../**11-09-2024** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 53 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2024** του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **250,00** ευρώ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση : δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα με το υπ' αριθ. ....../**22-05-2024** αίτημα χορήγησης βιβλίων και στοιχείων, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 53 παρ. 2 του Ν. 5104/2024 ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθμ. ....../**11-09-2024** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 53 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **2.500,00** ευρώ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε

στην παρακάτω παράβαση : δεν τήρησε τα κατά το άρθρο 13 του Ν. 5104/2024 λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), ήτοι δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, ενώ είχε υποχρέωση καθώς ασκεί τη δραστηριότητα «λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου», γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 57 παρ. 1 του Ν. 5104/2024 ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθμ. ..../**11-09-2024** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 53 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **100,00 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση: δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων (ΜΥΦ) για λιανικές συναλλαγές κατά παράβαση των διατάξεων, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 53 παρ. 1 του Ν. 5104/2024 ΚΦΔ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΔ που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, σύμφωνα με την με αριθμό ...../14-05-2024 Εντολή Ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Η εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε μέσω της εφαρμογής e.κοινοποίηση στο δηλωμένο email ..... μαζί με την με αριθμ. πρωτ. .... /22-05-2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Εν συνεχεία, την ίδια ως άνω ημερομηνία κοινοποιήθηκε μέσω της εφαρμογής e.κοινοποίηση στο δηλωμένο email το με αρ. πρωτ. .... /22-5-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών & στοιχείων άρθρου 14 ν. 5104/2024, με το οποίο ζητήθηκαν να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε ο προσφεύγων κατά την υπό κρίση περίοδο, ωστόσο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα παραστατικά εγγραφών,

Ο έλεγχος, κρίνοντας ότι κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018-2019 το οικογενειακό εισόδημα του προσφεύγοντος μετά της συζύγου του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα παραστατικά εγγραφών, παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος από όλες τις πηγές εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν τα κρινόμενα έτη, προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος σύμφωνα και με τις διατάξεις των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα την τεχνική ανάλυση της ρευστότητας, η οποία και επιλέχθηκε βάσει των με αρ.πρωτ.. .... /2024 & .... /2024 αποφάσεων επιλογής έμμεσης τεχνικής για αυτόν και την σύζυγό του. (άρθρ. 32 Ν. 5104/2024, άρθρ. 28 Ν. 4172/2013, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1050/17-02-2014).

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος με τις έμμεσες μεθόδους, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του :

- τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών με τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα,
- τις πληροφορίες που προέκυψαν από τα ηλεκτρονικά συστήματα ELENXIS/TAXIS της υπηρεσίας,
- τα στοιχεία που δηλώθηκαν με τα έντυπα «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης – μεταβολές – υποχρεώσεις» και τα έντυπα «Πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων»,
- τα δεδομένα που περιλαμβάνονται το ηλεκτρονικό αρχείο που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία ύστερα από τα ηλεκτρονικά υποβληθέντα έγγραφα μέσω του συστήματος Σ.Μ.Τ.Λ., στο οποίο

περιλαμβάνονται πληροφορίες για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται στο όνομά του προσφεύγοντος και της συζύγου του (δικαιούχος/συνδικαιούχος), καθώς και για λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα, στην ημεδαπή, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2019.

Ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/17-2-2014 και προσδιόρισε το τελικό φορολογητέο εισόδημα συγκρίνοντας το προσδιορισθέν συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από όλες τις πηγές / κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο με το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές / κατηγορίες εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, έλαβε το μεγαλύτερο.

Αναλυτικά ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος, κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, με βάση τον έλεγχο των γενικών φορολογικών διατάξεων και των έμμεσων τεχνικών όπως και η τελική φορολογητέα διαφορά βάσει ελέγχου απεικονίζεται στους παρακάτω πίνακες:

#### **A. ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ**

Για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές το σύνολο των αγορών και των εξόδων, όπως αυτά είχαν δηλωθεί από τον προσφεύγοντα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα βιβλία και στοιχεία (αρ.22 §γ ν.4172/2013).

#### **Φορολογικό έτος 2018**

Καθαρά κέρδη	3.990,00
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	917.548,66
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου	921.538,66
Μείον / πλέον οριστικές ζημίες παλαιών χρήσεων	
<b>Υπόλοιπο καθαρών κερδών</b>	<b>921.538,66</b>

#### **Φορολογικό έτος 2019**

Καθαρά κέρδη	5.596,48
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	165.705,92
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου	171.302,40
Μείον / πλέον οριστικές ζημίες παλαιών χρήσεων	
<b>Υπόλοιπο καθαρών κερδών</b>	<b>171.302,40</b>

#### **B. ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ανάλυση ρευστότητας)**

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2019	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2019
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	-23.617,99	-8.834,17	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	-8.834,17	6.085,47

2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην εναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις			3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	921.538,66	171.302,40	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	7.784,38	10.210,64	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)		
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)			6. Αγορές εμπορ/των, ά ,β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκών στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	895.721,19	698.464,31
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	21.827,47	55.944,98
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ	8.909,54		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	15.873,90	19.444,48
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη			9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες		92,99
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών			10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.460,42	24.966,48
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων			11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	2.400,00	4.200,00
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων			12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.		
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /νων		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	10.344,64	12.640,91
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>914.614,59</b>	<b>172.678,87</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>940.793,45</b>	<b>821.839,62</b>
<b>III.</b>	<b>ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018</b>	<b>ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2019</b>			
<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>					

Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	914.614,59	172.678,87
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	940.793,45	821.839,62
Υπόλοιπο	-26.178,86	-649.160,75

**Γ. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Ν.4172/2013 ΚΑΙ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΕΜΜΕΣΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ (άρθρο 32 του ΚΦΔ).**

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
2018	11.614,62	37.793,48	929.163,28	929.163,28	917.548,66
2019	15.622,04	664.782,79	181.327,96	664.782,79	649.160,75

Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του ΚΦΔ επιβλήθηκαν πρόστιμα με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

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

- Μη νόμιμη η έκδοση των πράξεων γιατί ο έλεγχος δεν έγινε στην έδρα του όπως η εντολή αναφέρει και δεν του επιδόθηκε δεύτερη πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

-Σύμφωνα με την §2 του άρθρου 30 του ΚΦΔ η φορολογική αρχή δεν είχε τη δυνατότητα να κάνει έλεγχο εκτός των εγκαταστάσεων της επιχείρησής, εκτός και αν ήταν δυσχερής ο έλεγχος στις εγκαταστάσεις που οι ελεγκτές δεν διαπίστωσαν σύμφωνα με το άρθρο 27§ 7 του ίδιου νόμου, αλλά δεν προσήλθαν ποτέ στην έδρα του παρά μόνο έστειλαν μέσω taxis ένα αίτημα παροχής πληροφοριών - πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

- Μη νόμιμος ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου διότι δεν του επιδόθηκε δεύτερη πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, λανθασμένος ο υπολογισμός των φόρων.

-Μη νόμιμος ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου (τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας), διότι η φορολογική αρχή δια των υπαλλήλων της δεν εφάρμοσε τον ως άνω νόμο και δεν κοινοποίησε δεύτερη πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων ως ο νόμος ορίζει άρθρο 28§1 περ. γ του ΚΦΔ.

- Στις σελίδες 22 & 23 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, κατάρτισε άλλο πίνακα στον οποίο αναφέρονται οι αγορές εμπορευμάτων α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας.

α) στη χρήση 2018 αναφέρει αγορές εμπορευμάτων 895.721,19 €, όσα και στον πίνακα της σελίδας 15.

β) στη χρήση 2019 αναφέρει αγορές εμπορευμάτων 698.464,31 €, ενώ στον πίνακα της σελίδας 15 αναφέρεται το σωστό ποσό ήτοι 109.760,94€. Σύμφωνα με τα παραπάνω οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου στη χρήση 2019 είναι λανθασμένες και συνεπώς άκυρος ο έλεγχος άκυρη και η πράξη στη χρήση αυτή.

- Εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον υπολογισμό και καταλογισμό Φ.Π.Α., καθώς οι διατάξεις των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 27 του ν.

4987/2022 παραβιάζουν την Οδηγία 2006 / 112 / ΕΚ, η οποία δεν προβλέπει τη δυνατότητα των κρατών μελών να θεσπίζουν εναλλακτική - τεκμαρτή βάση υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων των υποκείμενων στον φόρο αυτό.

- Παραβίαση αρχής αμεροληψίας - παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης - ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η έκδοση των πράξεων είναι μη νόμιμη γιατί ο έλεγχος δεν έγινε στην έδρα του όπως η εντολή αναφέρει και δεν του επιδόθηκε δεύτερη πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 30 “Διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου” του Ν. 5104/2024 ΚΦΔ ορίζεται : «**1.** Ο υπάλληλος ή οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν τον φορολογικό έλεγχο φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία εκδίδεται από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία επιδεικνύουν μαζί με το δελτίο αστυνομικής ή υπηρεσιακής ταυτότητάς τους πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. Η εντολή της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το παρόν κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση.

**2.** Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας, εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή, γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

**3.** Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν τον έλεγχο. Οι ελέγχοντες υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 29. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή.»

**Επειδή** από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κοινοποιήθηκε μέσω της εφαρμογής e.κοινοποίηση στον προσφεύγοντα μαζί με την με αριθμ. πρωτ. ....../22-05-2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Εν συνεχεία, την ίδια ως άνω ημερομηνία κοινοποιήθηκε μέσω της εφαρμογής e.κοινοποίηση το με αρ. πρωτ. ....../22-5-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών & στοιχείων άρθρου 14 ν. 5104/2024, με το οποίο ζητήθηκαν να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε κατά την υπό κρίση περίοδο. Ωστόσο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα παραστατικά εγγραφών. Επιπλέον όταν

στις 23/07/2024 κοινοποιήθηκε από το 4<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής το με αριθμό ...../22-07-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 33 & 65 Ν. 5104/2024 μαζί με τα προσωρινά αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, γνωστοποιώντας στον προσφεύγοντα τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και καλώντας τον όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησης να γνωρίσει στον έλεγχο τις απόψεις του, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα μέχρι και την σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου.

**Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 79 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.) ορίζεται: «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:.....β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».**

**Επειδή, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτός υπέστη από τη μη διενέργεια του ελέγχου στην έδρα του και τη μη επίδοση δευτέρας προσκλήσεως, η οποία (βλάβη) μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β' του Κ.Δ.Δ. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αόριστος και νόμω αβάσιμος.**

**Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι:**

*«Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων*

*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, οι διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 5104/2024 ορίζουν, ότι:**

*«Άρθρο 32. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης*

*1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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 τον 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»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-02-2014 με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β´, γ´ και ε´ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α´ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού.”:

#### **«...Άρθρο 2**

##### **Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.**

##### **2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.**

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 9**

##### **Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος**

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσταλλωμένης 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 φορολογούμενου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, 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 10**

**Προσδιορισμός ακαθάριστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.**

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές.

Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον

**Επειδή** σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων πληρούσε τις προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου καθώς δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα παραστατικά εγγραφών. Ο έλεγχος εισηγήθηκε την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, η οποία και επιλέχθηκε βάσει των με αρ. πρωτ. ..../25-06-2024 και ..../28-06-2024 αποφάσεων του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής για τον προσφεύγοντα και για τη σύζυγο του αντίστοιχα, ως η καταλληλότερη μεταξύ των τριών τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΔ.

**Επειδή** ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/17-2-2014, συγκρίνοντας το εισόδημα που προέκυψε βάσει των γενικών φορολογικών διατάξεων και το εισόδημα που προέκυψε βάσει των διατάξεων των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και προσδιόρισε αποκρυσβαίσα

φορολογητέα ύλη για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019 ως ακολούθως: όσον αφορά το έτος **2018**, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε σε ποσό **929.163,28 €** με βάση τις γενικές φορολογικές διατάξεις και όσον αφορά τη χρήση τη **2029**, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε σε ποσό **664.782,79 €** με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου (τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας) είναι μη νόμιμος, διότι η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε τον νόμο και δεν κοινοποίησε δεύτερη πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων ως ο νόμος ορίζει άρθρο 28§1 περ. γ του ΚΦΔ.

**Επειδή**, η επικληθείσα από τον προσφεύγοντα διάταξη της παραγράφου 1, περ. γ' του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, όπως είχε τροποποιηθεί με το άρθρο 22 παρ.13 Ν. 4223/2013,ΦΕΚ Α 287, τροποποιήθηκε εν συνεχεία με το άρθρο 14 Ν. 5073/2023,ΦΕΚ Α 204/11.12.2023, και αναφέρει την εξής περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματος με τις έμμεσες μεθόδους: «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» το οποίο, όμως, σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ. 3 του αυτού νόμου (Ν. 5073/2023) εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη **2023** και επόμενα.

Άρα, εν προκειμένω τυγχάνει μη εφαρμοστέα η υποχρέωση κοινοποίησης δύο σχετικών προσκλήσεων, σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει ο προσφεύγων, διότι ο η υπό κρίση έλεγχος αφορά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Επομένως ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

**Επειδή** ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί λάθους του πίνακα τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας των σελ. 22-23 της Εκθέσεως Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, αναφορικά με το ποσό των 698.464,31 € για αγορές εμπορευμάτων καθώς στον συγκεντρωτικό πίνακα λογιστικών διαφορών της σελ. 15 αναφέρεται διαφορετικό ποσό, ήτοι 109.760,94€, είναι αβάσιμος, δεδομένου ότι στη σελίδα 27 της ανωτέρω Εκθέσεως Ελέγχου εξηγείται, με σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία (σύμφωνη με τις διατάξεις των άρθρων 27 παρ. 8, 33 παρ. 2 και 76 Κ.Φ.Δ.), πώς υπολογίζεται το ποσό αυτό.

Συγκεκριμένα η οικεία έκθεση αναφέρει: «στον κωδικό 6 (Αγορές εμπ/των, ά υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων για την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας) :

Αγορές από το έντυπο **E3** φορολογικού έτους 2018 (κωδ. 102 -105) : **895.721,19 €**

Αγορές από οποιοδήποτε διαθέσιμο στοιχείο φορολογικού έτους 2019 : 1) Αγορές από το έντυπο **E3** (κωδ. 102-105) **109.760,94 €** και 2) **Αγορές και δαπάνες που έχουν δηλωθεί από τους αντισυμβαλλομένους στις Μ.Υ.Φ. 754.409,29 €.** Το μεγαλύτερο ποσό από τα δύο είναι **754.409,29 €**, το οποίο αφορά αγορές και δαπάνες, και επιμερίζεται σε 698.464,31 σε αγορές και 55.944,98 € σε δαπάνες.»

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον υπολογισμό και καταλογισμό ΦΠΑ.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 : «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

- α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,
- β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
- γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
- δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.»

**Επειδή** στην με ημερομηνία θεώρησης **11/09/2024** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ αναφέρεται ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία του κατόπιν αιτήματος που του κοινοποιήθηκε. Επίσης, δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) των εσόδων (λιανικών συναλλαγών) για το έτος 2019.

Τα έσοδά του προέρχονται από πωλήσεις ειδών παντοπωλείου, σύμφωνα με το αντικείμενο εργασιών του. Οι ανωτέρω εκροές είναι υποκείμενες στο Φ.Π.Α. Από τις επαληθεύσεις που έγιναν από τον έλεγχο με βάση τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκαν διαφορές, ήτοι τα έσοδα που είχαν καταχωρηθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δεν είχαν μεταφερθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις του Φ.Π.Α., με αποτέλεσμα να μην αποδοθεί ο Φ.Π.Α. που αναλογούσε. Σημειώνεται ότι καθώς δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία του προσφεύγοντος, ο έλεγχος ορθώς απέρριψε το σύνολο των εισροών και ενέταξε το σύνολο των εκροών στον ανώτερο συντελεστή. Αναλυτικά ο ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε και καταλογίστηκε προσδιορίστηκε ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΚΡΟΕΣ ΣΤΙΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΕΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ	Φ.Π.Α. ΕΚΡΟΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΔΟΘΗΚΕ
2018	921.538,66	747.128,53	174.410,13	41.858,43
2019	171.302,40	0,00	171.302,40	41.112,58

Από τα προαναφερόμενα και από την έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ προκύπτει ότι δεν εφαρμόστηκε κάποια έμμεση τεχνική ελέγχου για τον υπολογισμό και καταλογισμό ΦΠΑ. Προς τούτο ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** ο προσφεύγων προβάλλει ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αμεροληψίας, παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ανύπαρκτης αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

**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 & 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, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, ο προσφεύγων δεν προβάλλει ισχυρισμούς.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης **11/09/2024** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προσδιορισμού ΦΠΑ και ελέγχου Κ.Φ.Δ. επιβολής προστίμων Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Κατόπιν αυτών,

#### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **22-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθμ. ..../**11-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	404.701,42 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	202.350,71 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	87.269,77 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>694.321,90 €</b>

β) της υπ' αριθμ. ..../**11-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	212.991,50 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	106.495,75 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	60.627,29 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>380.114,54 €</b>

γ) της υπ' αριθμ. ..../**11-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018** του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	221.169,28 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	110.584,64 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>331.753,92 €</b>

δ) της υπ' αριθμ. ..../**11-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019** του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.  
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	44.838,03 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	22.419,02 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>67.257,05 €</b>

ε) της υπ' αριθμ. .../**11-09-2024** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 53 ΚΦΔ, φορολογικού έτους **2024** του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.  
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

**Συνολικό ποσό : 250,00 €**

στ) της υπ' αριθμ. ..../**11-09-2024** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 57 ΚΦΔ, φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.  
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

**Συνολικό ποσό : 2.500,00 €**

ζ) της υπ' αριθμ. ..../**11-09-2024** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 53 ΚΦΔ, φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.  
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

**Συνολικό ποσό : 100,00 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
α/α**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΧΑΡΑΛ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

**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.