



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05/02/2025

Αριθμός απόφασης: 180

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 09/10/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθμό/11-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, της με αριθμό/11-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, της

με αριθμό/11-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018, της με αριθμό/11-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2019 - 31/12/2019 και της με αριθμό/11-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 09/10/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/11-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικός φόρος ύψους **39.807,86 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 23.875,65 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4897/2022 ύψους 11.937,83 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.994,38 €.

2. Με την με αριθμό/11-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, συνολικός φόρος ύψους **53.374,06 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 31.602,75 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4987/2022 ύψους 15.801,38 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.969,93 €.

3. Με την με αριθμό/11-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 1.987,71 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του ν.4897/2022 ποσού 993,86 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.981,57 €** και του αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσό 826,21 €.

4. Με την με αριθμό/11-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 9.866,98 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του ν.4897/2022 ποσού 4.933,49 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **14,800,47€**.

5. Με την με αριθμό/11-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2024 του

Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 250,00 € διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ .πρωτ./24-04-2024 έγγραφο αίτημα για παροχή στοιχείων, καθότι δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά στοιχεία (αγορές /δαπάνες) Σεπτεμβρίου 2018, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14 παρ. 2, 27 και 29 του Ν.5104/2024, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 παρ. 1 και παρ. 2 του ίδιου νόμου.

Δυνάμει των υπ' αριθμ.;/0/9876/17-04-2024 και/1/9876/08-05-2024 εντολών μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και της ορθής τήρησης των διατάξεων του Ν.5104/2024 διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, ο οποίος διαθέτει επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες που παρέχονται από αναψυκτήριο», για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο με την εφαρμογή της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται, όπου διαπιστώθηκαν στο φορολογικό έτος 2018 λογιστικές διαφορές ύψους 12.700,02 € και μη δηλωθέντα έσοδα ύψους 258,39 € και στο φορολογικό έτος 2019 λογιστικές διαφορές ύψους 24.424,49 € και μη δηλωθέντα έσοδα ύψους 7,66 €.

Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Δεδομένου ότι στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών διαβίωσης και καθώς διαπιστώθηκε στο φορολογικό έτος 2019 παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (ΑΕΠ/2019) διενεργήθηκε έλεγχος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του ΚΦΔ, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Ο έλεγχος συνέταξε πίνακα τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας όπου προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων» -72.350,45€ και - 95.765,90 € για τις φορολογικές περιόδους 01/01-31/12/2018 και 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα, όπως περιγράφεται ακολούθως :

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)			1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)		
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή			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)		

διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)					
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις			3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	89.016,22	500.832,50	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	1.464,91		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)		
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	1.680,00	700,00	6. Αγορές εμπορ/των, α΄,β΄υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	113.209,09	413.152,63
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	46.583,18	173.075,41
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων		
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		1.680,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	350,00	369,41
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών			10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	540,00	4.101,75
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων			11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	3.829,31	7.388,24
12.Αυξηση των προκαταβολων που εισπραχθηκαν εναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων			12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.		
			15.Μειωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν εναντι εσόδων επομένου/ναν έτους /νων		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	92.161,13	504.328,01	ΣΥΝΟΛΟ	164.511,58	600.093,91

Φορολογική Περίοδος	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2019
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	164.511,58	600.093,91
(-) I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	92.161,13	504.328,01
(=) Μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας	72.350,45	95.765,90

Προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων ετών, ο έλεγχος συνέκρινε ανά φορολογική περίοδο το συνολικό φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις, με το φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και επιλέχθηκε το φορολογητέο εισόδημα που προσδιορίστηκε βάσει των εμμέσων τεχνικών ελέγχου ως μεγαλύτερο και το οποίο, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, λογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., στη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018 προέκυψαν, βάσει των γενικών διατάξεων ελέγχου, διαφορές στις φορολογητέες εκροές ύψους 258,39 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. 62,01 € και στις φορολογητέες εισροές ύψους 18,599,96 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. 4.158,35 € και στη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019 προέκυψαν διαφορές στις φορολογητέες εκροές ύψους 707,66 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. 169,84 € και στις φορολογητέες εισροές ύψους 29.567,61 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. 7.464,51 €.

Τέλος, η φορολογική αρχή καταλόγισε στον προσφεύγοντα την παράβαση της μη πλήρους ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση στοιχείων. Συγκεκριμένα ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα φορολογικά στοιχεία (αγορές – δαπάνες) του μηνός Σεπτεμβρίου 2018.

Με βάση τα ανωτέρω πορίσματα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού του φόρου και προστίμου.

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

1. Μη νόμιμος ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με την εφαρμογή έμμέσων τεχνικών ελέγχου λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του αρ.28 παρ. 1 ν.4172/2013.
2. Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς ερείδονται σε κανονιστικές πράξεις (ΠΟΛ) που στηρίζονται σε αντισυνταγματική εξουσιοδοτική διάταξη (αρ.27 παρ. 2 ΚΦΔ).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων για την εφαρμογή έμμέσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4987/2024 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και

να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία (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.....».

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/2019 (ΦΕΚ Β΄ 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

«Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους
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 Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, στο 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 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 στο άρθρο 32 “Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης” του Ν.5104/2024 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να

προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.».

Επειδή στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με την οποία δίνονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται :

«4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#) , το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013.

Η προϋπόθεση της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. **Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.**

Η προϋπόθεση της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013** , το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης** ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα **δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013**, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της **παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013** .

Επειδή με την ΠΟΛ 1050/2014 ορίζονται τα εξής :

«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 7 Παροχή στοιχείων.

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

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

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

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

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία».

Επειδή, σύμφωνα με την από 11/09/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των οριζόμενων στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, διότι :

- Στο πλαίσιο άσκησης της ατομικής του επιχείρησης, από της έναρξής της, ήτοι από 14/09/2018, δηλώνει ζημιές από την συγκεκριμένη δραστηριότητα, ως παρακάτω:

Φορ.Ετος	Διαχ. Περίοδος (ΑΠΟ)	Διαχ. Περίοδος (ΕΩΣ)	Ακαθάριστα Έσοδα	Κέρδη (Φ.Π.)	Ζημιές (Φ.Π.)
2018	14/09/2018	31/12/2018	89.016,22€	0,00€	77.652,13€
2019	01/01/2019	31/12/2019	500.832,50€	0,00€	85.395,54€

- Διαπιστώθηκε η ύπαρξη φορολογικών παραβάσεων για το φορολογικό έτος 2019 για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για την ατομική του επιχείρηση (ΑΕΠ/2019)

- Διαπιστώθηκε ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στο σύνολό τους, δεν είναι αρκετά για να καλύψουν τις πραγματικές προσωπικές-οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης του προσφεύγοντα και στις δύο ελεγχόμενες περιόδους. Αναλυτικά:

Φορολογικό έτος 2018

Από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντα,

τα πληροφοριακά συστήματα taxis (υποσύστημα εσόδων) και elenxis (ΠΟΛ. 1033/2014) προκύπτουν τα ακόλουθα δεδομένα:

Φορολογικό έτος 2018		Υπόχρεου	Συζύγου	Οικογενειακό
Δηλωθέντα εισοδήματα	(α)	1.464,91€	0,00	1.464,91€
Αφορολόγητα εισοδήματα	(β)	1.680,00€	0,00	1.680,00€
	Επίδομα Παιδιού	1.680,00€		
Δαπάνες φορολογικής δήλωσης	(γ)	2.771,30€		2.771,30€
	Ενοίκιο για κύρια κατοικία της οικογένειας	1.200,00€		
	Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	1.571,30€		
Μη δηλωθείσες δαπάνες	(δ)	1.058,01€	0,00	1.058,01€
	ΔΕΗ της κύριας κατοικίας με αρ. παροχής ρεύματος:	463,81€		
	Δαπάνες κινητής τηλεφωνίας Cosmote	486,41€		
	Δαπάνες κινητής τηλεφωνίας Vodafone	107,79€		
Διαφορά	(α) + (β)-(γ)-(δ)	-684,40€	0,00	-684,40€

Φορολογικό έτος 2019

Από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του ελεγχόμενου, τα πληροφοριακά συστήματα taxis και elenxis (ΠΟΛ. 1033/2014) προκύπτουν τα ακόλουθα δεδομένα:

Φορολογικό έτος 2019		Υπόχρεου	Συζύγου	Οικογενειακό
Δηλωθέντα εισοδήματα	(α)	0,00€	0,00	0,00€
Αφορολόγητα εισοδήματα	(β)	2.380,00€	0,00	2.380,00€
	Επίδομα Παιδιού	1.680,00€		
	Κοινωνικό Μέρισμα	700,00€		
Δαπάνες φορολογικής δήλωσης	(γ)	5.902,68€	0,00	5.902,68€
	Ενοίκιο για κύρια κατοικία της οικογένειας	1.900,00€		
	Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	4,002,68€		
Μη Δηλωθείσες δαπάνες	(δ)	1.791.97€	0,00	1.791.97€
	Τέλη Κυκλοφορίας Δίκυκλου	22,00€		
	Τέλη Κυκλοφορίας ΕΙΧ	265,00€		
	Ιδιωτική Ασφάλιση Αρ. Συμβολαίου:	19,41€		
	ΔΕΗ της κύριας κατοικίας με αρ. παροχής ρεύματος:	602,74€		
	Δαπάνες κινητής τηλεφωνίας Cosmote	471,31€		
	Δαπάνες κινητής τηλεφωνίας Vodafone	411,51€		
Διαφορά	(α) + (β)-(γ)-(δ)	-5.314.65€	0,00	-5.314.65€

Επειδή οι έμμεσες μέθοδοι προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος είναι εφαρμοστέες διεθνώς από πολλές φορολογικές διοικήσεις στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία δεν απεικονίζουν την πραγματική οικονομική του κατάσταση ή υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός σε κινητή και ακίνητη περιουσία φυσικών ή νομικών προσώπων ή υπερβολικές δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της επιχείρησης ή και του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Με τις εν λόγω

μεθόδους οι οποίες λειτουργούν με βάση τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα, αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος, να χρησιμοποιεί και να αξιοποιεί ένα ευρύτατο φάσμα πληροφοριών και δεδομένων προερχόμενο από τρίτες πηγές, προκειμένου να εξαγάγει ασφαλέστερα αποτελέσματα και να συμβάλλει αποτελεσματικά στη σύλληψη της φορολογητέας ύλης.

Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης για τον προσδιορισμό του εισοδήματος έλαβε υπόψη τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του «Ερωτηματολογίου Τρόπου Διαβίωσης - Μεταβολές - Υποχρεώσεις» και του εντύπου «Διαθέσιμα περιουσιακά Στοιχεία», των κινήσεων λογαριασμών και των στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου.

Επειδή η ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών για την κάλυψη δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.2 περ.ζ του ν.4172/2013. Επικουρικώς, από το άνοιγμα των λογαριασμών που διενεργήθηκε σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δεν προκύπτουν υπόλοιπα στους τραπεζικούς λογαριασμούς του που να δικαιολογούν κεφάλαια για κάλυψη των δαπανών κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη.

Επομένως, ορθά εφαρμόστηκε η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013 για την εξεύρεση του εισοδήματος του με βάση τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθ' όσον πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής σ' αυτές και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών των ελεγχόμενων χρήσεων τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, κρίνεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις, τόσο της παρ. 1 περίπτωση β' του άρθρου 28 του ΚΦΕ, όσο και της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και σύμφωνα με το άρθρο αυτό και την Εγκύκλιο Ε.2015/31.1.2020, το φορολογητέο εισόδημα μπορεί να προσδιορίζεται με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις **αθροιστικά** ή διαζευκτικά των παραγράφων 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.. Επομένως, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί παράβασης νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Επειδή, στο άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος προβλέπεται ότι: «...Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν **ειδικότερα θέματα** ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άρθρου 27 του ΚΦΔ εκδόθηκε η ΠΟΛ.1050/25-02-2014 εγκύκλιος εφαρμογής των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 μεθόδων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων.

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του (άρθρου 43 του Συντάγματος) προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση ειδικών θεμάτων, στην περίπτωση δηλαδή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2, φορέας της εξουσιοδότησεως μπορεί να είναι και άλλα, εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, εφόσον όμως πρόκειται, μεταξύ άλλων, περί «ειδικότερων» θεμάτων. Ως ειδικότερα θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως. Απαιτείται, επομένως, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει το νομοθετικό κείμενο όχι απλώς τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησεως αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Οι ανωτέρω ουσιαστικές ρυθμίσεις μπορούν να υπάρχουν τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου, όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδότησεως (βλ. ΣτΕ 1210/2010 Ολομ., 3013/2014 Ολομ., 520/2015 Ολομ.). (ΣτΕ 510/2019 σκ.13).

Επειδή, με την ανωτέρω κανονιστική πράξη της Διοικήσεως (Πολ.1050/2014) δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 32 παρ. 1 του Ν.5104/2024 προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣτΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεσή του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. adhocΔΕΦΑθ 640/2021).

Επειδή, η εν λόγω κανονιστική πράξη της Διοικήσεως δεν επενεργεί επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και

τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύει τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί της αντισυνταγματικότητας της κανονιστικής πράξης που αφορά στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, αποτελεί αντικείμενο δικαστικής κρίσης.

Επειδή για τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. και την πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. δεν προβάλλει κανένα ισχυρισμό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 09/10/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/11-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	39.807,86 €	39.807,86 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

2. Η με αριθμό/11-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	53.374,06 €	53.374,06 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

3. Η με αριθμό/11-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	2.981,57 €	2.981,57 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	826,21	826,21

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

4. Η με αριθμό/11-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	14.800,47 €	14.800,47 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

5. Η με αριθμό/11-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	250,00 €	250,00 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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