



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27.04.2023

Αριθμός απόφασης: 1018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατά 1) της υπ' αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, 2) της υπ' αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, 3) της υπ' αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 και 4) της υπ' αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων, κύριος φόρος ποσού 8.856,83 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 4.428,42 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.148,73 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14.433,98 €.
- Με την υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων κύριος φόρος ποσού 14.011,05 πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 7.005,53 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 896,35 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 21.912,93 €.
- Με την υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου για καταβολή, ποσού 104,97 €.
- Με την υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση για την προσφεύγουσα, κατά 2,32 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από .....εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

## **ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Ο προσφεύγων, ....., διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα ..... και αντικείμενο «ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΚΗΠΕΥΤΙΚΩΝ ΘΕΡΜΟΚΗΠΙΟΥ». Η προσφεύγουσα και σύζυγος του ....., διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα ..... και αντικείμενο «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ ΠΛΗΡΗ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ».

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, εκδόθηκε για την προσφεύγουσα η με αριθμό .....εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016 και 2017, η οποία της κοινοποιήθηκε με ηλεκτρονικά με την υπ' αριθ. πρωτ. ....γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων, κατ' εφαρμογή των οδηγιών της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1073/18. Ταυτόχρονα, ζητήθηκε η προσκόμιση των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων, προκειμένου να γίνουν οι προσήκουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Στις ..... προσκομίστηκαν στην ως άνω υπηρεσία, τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

της προσφεύγουσας, για τις χρήσεις 2016 και 2017, προκειμένου να διεξαχθεί ο παρών έλεγχος. Για τη διενέργεια του ελέγχου εφαρμόστηκε το Πρόγραμμα Ελέγχου της Α.1293/19 που ισχύει για το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Ακολούθως, από τη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, εκδόθηκε για το σύζυγο της προσφεύγουσας, με τον οποίο τα υπό κρίση έτη υπέβαλε κοινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, η με αριθμό .....εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016 και 2017, η οποία του κοινοποιήθηκε με ηλεκτρονικά με την υπ' αριθ. πρωτ. .... γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων, κατ' εφαρμογή των οδηγιών της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1073/18. Ταυτόχρονα, ζητήθηκε η προσκόμιση των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων, προκειμένου να γίνουν οι προσήκουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Στις ..... προσκομίστηκαν στην ως άνω υπηρεσία, τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) του προσφεύγοντος, για τις χρήσεις 2016 και 2017, προκειμένου να διεξαχθεί ο παρών έλεγχος. Για τη διενέργεια του ελέγχου εφαρμόστηκε το Πρόγραμμα Ελέγχου της Α.1293/19 που ισχύει για το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, δυνάμει των ανωτέρω εντολών, προέκυψαν τα κάτωθι:

- Κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, κατόπιν προληπτικών ελέγχων, διαπιστώθηκαν για την προσφεύγουσα, ....., οι εξής παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων:

Χρήση 2016:

Ημερομηνία ελέγχου	Καθαρή αξία	Αξία Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία	Παρατηρήσεις
.....	30,64	7,36	38,00	Μη έκδοση 2 Α.Λ.Σ.
.....	27,74	6,66	34,40	Μη έκδοση 2 Α.Λ.Σ.
.....	378,95	90,95	469,90	Μη έκδοση 14 Α.Λ.Σ.
<b>Σύνολα</b>	<b>437,33</b>	<b>104,97</b>	<b>542,30</b>	

Χρήση 2017:

Ημερομηνία ελέγχου	Καθαρή αξία	Αξία Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία	Παρατηρήσεις
.....	9,68	2,32	12,00	Μη έκδοση 2 Α.Λ.Σ.
<b>Σύνολα</b>	<b>9,68</b>	<b>2,32</b>	<b>12,00</b>	

- Για το φορολογικό έτος 2017, το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος, ..... δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ως προς της χρήση

έμμεσων μεθόδου ελέγχου. Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ 1050/2014, «στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία». Κατόπιν των ανωτέρω, και βάσει των υπ' αριθ. .... αποφάσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου περί επιλογής της καταλληλότερης έμμεσης τεχνικής ελέγχου, επιλέχθηκε για τους προσφεύγοντες η τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας.

Ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα των προσφευγόντων με τις γενικές διατάξεις, καθώς και με την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, μετά δε από τη σύγκριση των εισοδημάτων που προέκυψαν βάσει των γενικών διατάξεων και της έμμεσης τεχνικής, προσδιορίστηκαν τα εισοδήματά τους από όλες τις πηγές εισοδήματος και του τελικού φορολογητέου εισοδήματος, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος	Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Δήλωσης	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.	Ετήσια Αντικειμενική Δαπάνη	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.	Φορολογητέο Εισόδημα Έλεγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου	Φορολογητέο Εισόδημα Που Λαμβάνεται Υπ' Όψιν Για τον Προσδιορισμό Του Φόρου Εισοδήματος
1/1 - 31/12/2016	9.497,76	12.165,06	28.474,80	28.474,80	36.336,68	36.336,68
1/1 - 31/12/2017	2.774,02	4.573,93	28.184,00	28.184,00	45.232,01	45.232,01

Από τον έλεγχο εκδόθηκε το με αριθμό ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στους προσφεύγοντες την ....., με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016 και 2017. Την ....., ο προσφεύγων ....., υπέβαλε εγγράφως υπόμνημα με τις απόψεις και αντιρρήσεις του, το οποίο έλαβε τον αριθ. πρωτ. .... Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις του προσφεύγοντος, προχώρησε στη σύνταξη των από .....εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οι προσφεύγοντες, με την παρούσα προσφυγή, αιτούνται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Πλημμελής εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για τα έτη 2016 και 2017, λόγω υπέρβασης εξουσίας και αναρμοδιότητας των ελεγκτικών οργάνων αναφορικά με τους ελέγχους που διενεργήθηκαν στις συγκεκριμένες επιχειρήσεις.
- Αγορές αγαθών και εμπορευμάτων από τον προσφεύγοντα, κατά το έτος 2017, με ολική εξόφλησή τους κατά το έτος 2018.
- Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων και εσφαλμένων παραδοχών της Διοίκησης.

**Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο:**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του Κ.Φ.Δ., 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»**

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1050/17.2.2014 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 έμμεσου προσδιορισμού», όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1094/7.4.2014:**

**«Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου 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 5 Επιλογή τεχνικής ελέγχου.**

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία.

Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.»

**Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με θέμα: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:**

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

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#), συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 28](#) ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. [4172/2013](#).

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

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

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#) μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της [παρ.1 του άρθρου 27](#) του ν. [4174/2013](#)), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της [παρ.1 του άρθρου 27](#) του ν. [4174/2013](#)) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της [παρ.1 του άρθρου 27](#) του ν. [4174/2013](#)) ισχύουν τα οριζόμενα στην [ΠΟΛ.1050/2014](#) Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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. 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...

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.»

**Επειδή**, με την απόφαση **A.1293/2019** δόθηκαν οδηγίες για τον φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά ως εξής:

«Άρθρο ..... 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**, σύμφωνα με την απόφαση **A.1008/2020** με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α' ) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»:

«Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.»



**Επειδή**, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και προέκυψε ότι,

- αφενός για την προσφεύγουσα, στα φορολογικά έτη 2016 και 2017, διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων:

Χρήση 2016:

Ημερομηνία ελέγχου	Καθαρή αξία	Αξία Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία	Παρατηρήσεις
.....	30,64	7,36	38,00	Μη έκδοση 2 Α.Λ.Σ.
.....	27,74	6,66	34,40	Μη έκδοση 2 Α.Λ.Σ.
.....	378,95	90,95	469,90	Μη έκδοση 14 Α.Λ.Σ.
<b>Σύνολα</b>	<b>437,33</b>	<b>104,97</b>	<b>542,30</b>	

Χρήση 2017:

Ημερομηνία ελέγχου	Καθαρή αξία	Αξία Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία	Παρατηρήσεις
.....	9,68	2,32	12,00	Μη έκδοση 2 Α.Λ.Σ.
<b>Σύνολα</b>	<b>9,68</b>	<b>2,32</b>	<b>12,00</b>	

- αφετέρου για τον προσφεύγοντα, το δηλούμενο εισόδημά του, στο φορολογικό έτος 2017, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του. Πιο συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2017, το φορολογητέο εισόδημά του ανήλθε σε 1.778,26€, εκ των οποίων 1.775,64€ ήταν εισόδημα από ακίνητη περιουσία, 2,62€ από τόκους και το υπόλοιπο 770,02€ από προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών των άρθρων 30-32 του Ν. 4172/2013.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις ως άνω εκθέσεις, η Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου κατά την επιλογή της καταλληλότερης έμμεσης τεχνικής ελέγχου βάσει της ΠΟΛ. 1094/07.04.2014, έλαβε υπόψη:

- Τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)
- Τα δηλωθέντα εισοδήματα με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και αυτά που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις.
- Τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων (δικαιούχοι ή συνδικαιούχοι) σε Πιστωτικά Ιδρύματα της Ελλάδας, ως επίσης και για τα λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα που τους αφορούν, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016 έως 2017.
- Τις πληροφορίες που συγκέντρωσε η ως άνω Υπηρεσία από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013).
- Τα ποσά που καταβλήθηκαν για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής, σύμφωνα με την εφαρμογή «Έσοδα – Κεντρική Εικόνα Φορολογούμενου» του μηχανογραφικού συστήματος Taxis.
- Στοιχεία από υποβληθέντα Ε3 των προσφευγόντων.
- Τις παρεχόμενες από τους προσφεύγοντες πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ.), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων.

**Επειδή**, κατόπιν εισήγησης της ελέγκτριας και με τη σύμφωνη γνώμη της Υποδιευθύντριας και του Επόπτη ελέγχου, με τις με αρ. πρωτ. .... αποφάσεις της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, περί της επιλογής της καταλληλότερης έμμεσης τεχνικής ελέγχου βάσει της ΠΟΛ. 1094/07.04.2014, επιλέχθηκε (και για τους δύο συζύγους) η τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, στα υπό κρίση έτη 2016 και 2017.

**Επειδή**, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την έγκριση της μεθόδου έμμεσης τεχνικής, έπρεπε να τους κοινοποιηθεί. Ωστόσο, από καμία διάταξη δεν προβλέπεται η κοινοποίηση της. Η εισήγηση αυτής και η έγκριση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μνημονεύονται στο σώμα του Σημειώματος Διαπιστώσεων και των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

**Ως προς το 2<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο:**

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε με τον λογιστικό τρόπο υπολογισμού του φορολογικού αποτελέσματος, δεν λήφθηκαν υπόψη δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 24.000,00 €, οι οποίες αφορούσαν την αγορά φυτοφαρμάκων, λιπασμάτων, ζωοτροφών και λοιπών γεωργικών εφοδίων του προσφεύγοντος από την οντότητα «Georlan» και οι οποίες εξοφλήθηκαν το επόμενο έτος, 2018.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, κατά το λογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις ανωτέρω δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 24.000,00 €, για το έτος 2017.

**Επειδή**, στον κάτωθι πίνακα παρατίθενται οι διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές κατ' εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του Ν 4172/2013, από τον οποίο δεν προκύπτει λογιστική διαφορά λόγω μη εξόφλησης δαπανών. Εξάλλου δεν υπάρχει νομοθετική διάταξη περί μη αναγνώρισης δαπάνης που δεν εξοφλείται.

<b>ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ</b>		
<b>Μη εκπιπόμενες δαπάνες σύμφωνα με τα άρθρα 22 &amp; 23 του ν. 4172/2013</b>		
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
<b>ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ</b>	<b>01/01/2016-31/12/2016</b>	<b>01/01/2017-31/12/2017</b>
Το 50% των παραστατικών-δαπανών που αφορούν επιβατικό όχημα	400,26	558,03
Δαπάνες που αφορούν άλλο φορολογούμενο .....	672,90	200,23
Καταναλωτικές μη παραγωγικές δαπάνες	122,87	374,22
Μη προσκομισθέντα φορολογικά παραστατικά	121,29	533,04
Ασφαλιστικές εισφορές (ΕΦΚΑ)	1.286,58	0,00

Λοιπές λογιστικές διαφορές (αυτοτέλεια χρήσεων)	63,40	0,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>2.667,30</b>	<b>1.665,52</b>

**Επειδή**, ο ισχυρισμός της εξόφλησης των ως άνω δαπανών , ήτοι αγορά φυτοφαρμάκων, λιπασμάτων, ζωοτροφών και λοιπών γεωργικών εφοδίων του προσφεύγοντος από την οντότητα ..... , ποσού 24.000,00 €, σε επόμενη χρήση από την ελεγχόμενη, επηρεάζει τον πίνακα προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης με την έμμεση τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας και συγκεκριμένα τις «Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων» στις οποίες περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσκομίζει αντίγραφα της Τράπεζας ..... με τίτλο «Παρακολούθηση επιταγών πελατών», στα οποία αναγράφονται α) η επιταγή με αριθ. ...., ποσού 10.000,00 €, με ημερομηνία εξόφλησης ..... και β) η επιταγή με αριθ. ...., ποσού 14.000,00 €, με ημερομηνία εξόφλησης την ..... Από τα αντίγραφα της Τράπεζας δεν προκύπτει σε διαταγή ποιας εταιρείας οπισθογραφήθηκαν οι εν λόγω επιταγές, ούτε προσκομίστηκαν αντίγραφα των δύο όψων των επιταγών.

**Επειδή**, περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται καρτέλα που έλαβε από τον προμηθευτή του ..... για την περίοδο από 12.05.2017 έως 08.05.2017, καθώς και εκτύπωση κατάστασης των άληκτων αξιογράφων κατά την 31.12.2017 την οποία έλαβε από την ως άνω εταιρεία. Ωστόσο, πρόκειται για απλές εκτυπώσεις που δεν φέρουν υπογραφή και σφραγίδα από την εν λόγω εταιρεία ώστε να ληφθούν υπόψη κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος, χρήσης 2017, με την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται απορριπτός.

**Ως προς τον 3<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο:**

**Επειδή**, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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 ...»

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

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, στις από .....εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων με την κρινόμενη προσφυγή πράξεων, γεγονός που καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις επαρκώς αιτιολογημένες.

**Επειδή**, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι στην υπό εξέταση περίπτωση, δεν προκύπτει με ακρίβεια ποιο είναι το ποσό που προέκυψε από τον έλεγχο ως μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για τα έτη 2016 και 2017.

**Επειδή**, ο υπολογισμός της φορολογητέας ύλης, τόσο για το έτος 2016 όσο και για το έτος 2017, στην οικεία έκθεση ελέγχου, είναι τεκμηριωμένος και βασιζόμενος στην ισχύουσα νομοθεσία και στα πραγματικά στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, «στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο. Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.»

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 9 της ΠΟΛ. 1050/2014: «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 φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή/κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου 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 φορολογουμένου 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 φορολογουμένου 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 φορολογουμένου/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.»

**Επειδή**, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για τους προσφεύγοντες, καθώς υποβάλλουν κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος και επομένως τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις γίνονται αντίστοιχα ενιαία (αθροίζονται) για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου.

**Επειδή**, ο έλεγχος δε δύναται να προσδιορίσει τι ποσό της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αφορά κάθε σύζυγο. Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος προβαίνει στη κατανομή της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων, καθώς τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στην οικεία έκθεση ελέγχου.

**Επειδή**, τα προσδιορισθέντα δε ποσά, συμφωνούν τόσο με τα αναγραφόμενα στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου όσο και στη μετέπειτα έκθεση ελέγχου, καθώς και στις εκδοθείσες, δυνάμει αυτής, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ετών 2016 και 2017.

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο έλεγχος τήρησε όλες τις ανωτέρω υποχρεώσεις καθώς και όσες ορίζονται από τις εγκυκλίους, διαταγές και οδηγίες της διοίκησης αναφορικά με την διαδικασία του ελέγχου. Οι δε προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει αντικειμενικών κριτηρίων κατά δέσμια ενάσκηση της αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής με βάση 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 να προβαίνει σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από του κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί δυνάμει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και εσφαλμένων παραδοχών της Διοίκησης, κρίνεται απορριπτέος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., και την **επικύρωση** των υπ' αριθ. ....και .....προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

- Η υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου

Εισόδημα		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	8.502,13	16.635,07	16.635,07	8.132,94
	συζύγου	19.555,13	38.261,.....	38.261,..... ....	18.705,98
Χρεωστικό ποσό φόρου		2.348,16	.....204,99	.....204, 99	8.856,83
Προκαταβολή φόρου		251,47	251,47	251,47	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		3,38	3,38	3,38	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0,68	0,68	0,68	
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			4.428,42	4.428,42	4.428,42
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		166,21	1.314,94	1.314,94	1.148,73
<b>Σύνολο για καταβολή</b>		<b>2.769,90</b>	<b>17.203,88</b>	<b>17.203,88</b>	<b>14.433,98</b>

- Η υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου

Εισόδημα		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	2.548,28	47.762,55	47.762,55	45.214,27
	συζύγου	995,76	18.663,59	18.663,59	17.667,83
Πιστωτικό ποσό φόρου		102,12			14.0.....
Χρεωστικό ποσό φόρου		435,79	14.344,72	14.344,72	.,05
Προκαταβολή φόρου		169,40	169,40	169,40	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		40,50	40,50	40,50	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		8,10	8,10	8,10	
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			7.005,53	7.005,53	7.005,53
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			896,35	896,35	896,35
<b>Σύνολο για καταβολή</b>		<b>551,67</b>	<b>22.464,60</b>	<b>22.464,60</b>	<b>21.912,93</b>

- Η υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	67.279,12	67.716,45	67.716,45	437,33
Αξία φορολογητέων εισροών	66.958,01	66.958,01	66.958,01	
Φόρος εκροών	16.064,76	16.169,73	16.169,73	104,97
Υπόλοιπο φόρου εισροών	16.064,76	16.064,76	16.064,76	
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		104,97	104,97	104,97
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>104,97</b>	<b>104,97</b>	<b>104,97</b>

- Η υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	85.641,76	85.641,76	85.641,76	
Αξία φορολογητέων εισροών	77.834,07	77.834,07	77.834,07	
Φόρος εκροών	20.554,03	20.556,35	20.556,35	2,32
Υπόλοιπο φόρου εισροών	20.798,33	20.798,33	20.798,33	
Πιστωτικό υπόλοιπο		241,98	241,98	2,32
Χρεωστικό υπόλοιπο				

Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
<b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b>	<b>244,30</b>	<b>241,98</b>	<b>241,98</b>	<b>2,32</b>

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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