



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 16 / 05 / 2023

Αριθμός απόφασης: 1175

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ....., κατά των:

- με αριθ. .... /22-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Προστίμου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,
- με αριθ. .... /22-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Προστίμου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,
- με αριθ. .... /22-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,

- με αριθ. ....../22-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,
- με αριθ. ....../22.12.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2016,
- με αριθ. ....../22.12.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017,

του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με **ΑΦΜ** ....., 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:

#### Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ. ....../0/7542/08-07-2022 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσεων 2016 και 2017, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος η κύρια δραστηριότητα της οποίας είναι οι «.....». Ο έλεγχος αρχικά προέβη στις ελεγκτικές επαληθεύσεις με τις γενικές διατάξεις και στην συνέχεια στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς διαπιστώθηκε πως συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του αρθ. 28 του ν.4172/2013 και συγκεκριμένα, αφενός η διαπίστωση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου τη χρήση 2016 και αφετέρου το γεγονός ότι και στις δύο ελεγχόμενες χρήσεις το δηλωθέν, βάσει της αρχικής δήλωσης εισόδημα του (καθώς δηλώνει ζημιές), δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης του, με αποτέλεσμα να επικαλείται κεφάλαια προηγούμενων ετών. Από τα δεδομένα που είχε στην διάθεση του ο έλεγχος, έκρινε ότι η καταλληλότερη μέθοδος των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που έπρεπε να ακολουθηθεί στην εν λόγω περίπτωση, ήταν η Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας η οποία επιλέχθηκε με την με αριθ. ....../2022 απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου. Καταρτίστηκε ο σχετικός πίνακας με τις πηγές κεφαλαίων / εσόδων και αναλώσεις κεφαλαίων / εσόδων και προέκυψε αρνητικό αποτέλεσμα. Επίσης ο έλεγχος διαπίστωσε μη εκπιπτόμενες δαπάνες των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013. Από την σύγκριση του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος που προσδιορίστηκε και με τις γενικές διατάξεις και την μέθοδο της ανάλυσης της ρευστότητας, προσδιορίστηκε μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ήτοι για το έτος 2016 ποσό 90.905,77 και για το έτος 2017 ποσό 90.905,77 € κι εκδόθηκαν οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί, φόρων, εισφορών και προστίμων.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου γνωστοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με το με αριθ. ....../2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, στο οποίο όμως δεν ανταποκρίθηκε. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των κάτωθι οριστικών πράξεων:

- Της με με αριθ. ....../22-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 29.998,90 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.230,20 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 14.999,45 €, ήτοι συνολικό ποσό 51.228,55 €.

- Της με αριθ. ....../22-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 29.998,90 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.230,20 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 14.999,45 €, ήτοι συνολικό ποσό 51.228,55 €.
- Της με αριθ. ....../22-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, με την οποία προσδιορίσθηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 701,05 € αντί του δηλωθέντος ποσού 1.119,56 €.
- Της με αριθ. ....../22-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, με χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 650,12 €, πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 325,06 €, σύνολο φόρου για καταβολή 975,18 € και διαφορά στο υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 17,50 €.
- Της με αριθ. ....../22-12-2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 παρ. 1 περ. α' του ΚΦΔ (λόγω ανακριβούς υποβολής δηλώσεων συγκεντρωτικών καταστάσεων εσόδων – εξόδων αρθ. 14 ΚΦΔ, με συνολική αξία ανά αντισυμβαλλόμενο άνω των 100,00 €), φορολογικού έτους 2016, ποσού 100,00 €.
- Της με αριθ. ....../22-12-2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 παρ. 1 περ. α' του ΚΦΔ (λόγω ανακριβούς υποβολής δηλώσεων συγκεντρωτικών καταστάσεων εσόδων – εξόδων αρθ. 14 ΚΦΔ, με συνολική αξία ανά αντισυμβαλλόμενο άνω των 100,00 €), φορολογικού έτους 2017, ποσού 100,00 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Μη πλήρωση των τιθέμενων προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν.4172/2013 και 27 του ΚΦΔ, περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σε συνδυασμό με το άρθρο 11 της απόφασης Α. 1293/23.07.2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. - Ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση των επίμαχων διατάξεων. Επίσης αναφέρει ότι δεν υφίσταται αιτιολογία ως προς την επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου (ανάλυσης ρευστότητας) και ακόμη ισχυρίζεται ότι απόφαση της επιλογής θα πρέπει να κοινοποιείται στον φορολογούμενο.
- Παράβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης ούτε την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση.
- Ασαφής, αόριστη και μη αιτιολογημένη η προσβαλλόμενη πράξη - Παράνομος καταλογισμός λογιστικών διαφορών. Λανθασμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι επειδή οι σχετικοί λογαριασμοί είχαν εκδοθεί σε τρίτα πρόσωπα, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής. Ο προσφεύγων με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή του διευκρίνισε (ως αναλύεται στις σελίδες 35-39) ότι όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο, το καταχωρηθέν παραστατικό της ..... και του ....., είναι στο όνομα της συζύγου του «.....» καθώς παλαιότερα στον ίδιο χώρο διατηρούσε επιχείρηση και στην συνέχεια οι λογαριασμοί παρέμειναν στο όνομά της και το καταχωρηθέν παραστατικό ύδρευσης (.....) είναι στο όνομα του εκμισθωτή του χώρου που ενοικιάζει, για την επιχειρηματική του δραστηριότητα «.....» και προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του προσκόμισε το σχετικό μισθωτήριο, το οποίο φαίνεται να έχει κατατεθεί και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- Το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση (πράξη ή παράλειψη), η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει κατ' αρχήν η Φορολογική Διοίκηση, (ΣΤΕ 884/2016, 4049/2014, 2442/2013, 886/2016 κ.α.)

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 28** του **ν.4172/2013**, ορίζεται ότι:

**«Άρθρο 28 - Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων**

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 το **άρθρο 27** του **ΚΦΔ**, ορίζεται ότι:

**«Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης**

**«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων 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.

2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

**Επειδή**, στην εγκύκλιο **Ε.2015/2020** με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013» αναφέρονται τα εξής:

**«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. 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.

[.....]

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

**Επειδή, στην Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1050/2014 (όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/2014), αναφέρονται τα εξής:**

**«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.

[.....]

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών

(λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

- **Περιουσιακά στοιχεία.** Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογουμένου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

- **Προστατευόμενα μέλη.** Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν.2238/94 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

- **Δαπάνες.** Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

- **Φορολογική περίοδος:** Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του Ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.

Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη.

- **Φορολογούμενος:** Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α και β του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α και β του Ν. 4172/13, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

#### **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 ελέγχου, 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 το άρθρο 22 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:**

«Άρθρο 22 - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η

επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«2. [...] Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή**, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

**Επειδή** με τις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

**Επειδή** στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

**Επειδή**, 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**, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2016 και 2017, αρχικά με τις γενικές διατάξεις, όπου ελήφθησαν υπόψη όλα τα δεδομένα που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος και που προσκόμισε ο προσφεύγων, όσον αφορά την άσκηση της ατομικής του δραστηριότητας. Στη συνέχεια όπως αναλυτικά αναφερθήκαμε και ανωτέρω, καθώς πληρούνταν οι προϋποθέσεις του αρθ. 28 του ν.4172/2013, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου με την Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας η οποία επιλέχθηκε με την με αριθ. ....../2022 απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα την 31-10-2022 έντυπα με τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία του κατά την 01-01-2016, 31-12-2016, 01-01-2017 και 31-12-2017, τα σχετικά ερωτηματολόγια τρόπου διαβίωσης – μεταβολές – υποχρεώσεις για τα ίδια χρονικά διαστήματα, τα δηλωθέντα εισοδήματα του στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, τα δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων κλπ., κατάρτισε τον πίνακα με τις πηγές κεφαλαίων/εσόδων και αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων και συγκρινόμενα τα εισοδήματα που προέκυψαν από τις γενικές διατάξεις και από την έμμεση τεχνική έλεγχο, το τελικό φορολογητέο εισόδημα που ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο, ήταν αυτό που προέκυψε από την εν λόγω έμμεση τεχνική έλεγχο, ήτοι για την χρήση 2016 ποσό 90.905,77 € και για την χρήση 2017 ποσό 90.905,77 € κι εκδόθηκαν οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις.

**Επειδή**, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013 και του αρθ. 27 του Κ.Φ.Δ., δεν υφίσταται αιτιολογία για την επιλογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας και επίσης η απόφαση για την επιλογή της μεθόδου έπρεπε να του κοινοποιηθεί.

**Επειδή** ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς αναφέρονται τα εξής:

Ως προς την φορολογική του εικόνα για τα υπό κρίση φορολογικά έτη παρατίθεται ο παρακάτω πίνακας:

	<b>2016</b>	<b>2017</b>
<b>ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ</b>	<b>7.752,02</b>	<b>7.752,02</b>
<b>ΑΥΤΟΤΕΛΗ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΑ</b>	<b>320,04</b>	<b>320,04</b>
<b>ΖΗΜΙΑ ΕΠΙΧ.ΙΔΙΟΥ ΕΤΟΥΣ</b>	<b>98.826,04</b>	<b>87.075,54</b>
<b>ΔΑΠΑΝΕΣ :</b>		
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ/ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ		3.906,55
ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ, ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ (ως σελίδα 31 έκθεσης ελέγχου)	984,15	2.027,76
ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΤΟΚΟΧΡΕΟΥΛΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ	5.553,30	5.512,92
<b>ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ</b> (ως σελίδα 31 έκθεσης ελέγχου)	<b>13.700,20</b>	<b>11.607,13</b>

Επίσης ως προς το φορολογικό έτος 2016 σημειώνεται ότι διαπιστώθηκε σε βάρος του παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ.1 και 2 του ΚΦΕ και ο έλεγχος ορθά και αιτιολογημένα και τηρώντας όλες τις ως άνω προβλεπόμενες διαδικασίες, προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος με την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας βάσει της με αριθ. ....../2022 Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου. καθότι κρίθηκε ως καταλληλότερη, παρέχοντας περισσότερες πληροφορίες (αναλυτική καταγραφή πηγών εσόδων και αναλώσεων εσόδων) για την αξιολόγηση της μεταβολής της περιουσίας του προσφεύγοντος. Σημειώνεται επίσης ότι αφενός με την προβλεπόμενη από την ΠΟΛ.1050/2014 απόφαση της/του Προϊσταμένης/-ου της ελεγκτικής αρχής περί επιλογής της

εφαρμοστέας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, επιλέγεται η καταλληλότερη (προσφορότερη) για σκοπούς ελέγχου (και άρα για το δημόσιο συμφέρον), στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση (ήτοι λαμβανομένων υπόψη των κατά περίπτωση ιδιαίτερων περιστάσεων), έμμεση τεχνική. Ως εκ τούτου, η υποχρέωση για αιτιολογία της σχετικής απόφασης δεν αποσκοπεί στην προστασία του ελεγχόμενου/φορολογούμενου προσώπου, αλλά στην τεκμηριωμένη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος. Αφετέρου δεν προβλέπεται καμία υποχρέωση κοινοποίησης, της απόφασης για την επιλογή της μεθόδου, από τις σχετικές διατάξεις, τις αποφάσεις και τις οδηγίες της Διοίκησης ως εκ τούτου οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Πέραν των ανωτέρω ισχυρισμών ο προσφεύγων με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή του δεν προβάλλει και δεν προσκομίζει στοιχεία που να ανατρέπουν το αποτέλεσμα που προσδιόρισε ο έλεγχος με την χρήση της εν λόγω τεχνικής έμμεσου προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος.

**Επειδή**, ωστόσο ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν οι δαπάνες που αφορούν σε ..... με την αιτιολογία ότι έχουν εκδοθεί σε ονόματα τρίτων. Ειδικότερα προσκόμισε νέα στοιχεία από τα οποία προκύπτει πως οι λογαριασμοί ....., που έχουν εκδοθεί στο όνομα της συζύγου του «.....» και οι λογαριασμοί ύδρευσης που έχουν εκδοθεί στο όνομα του εκμισθωτή του «.....», όντως αφορούν τον χώρο στον οποίο δραστηριοποιείται και συνεπώς δύναται να αφορούν σε δαπάνες του αρθ. 22 του ν.4172/2013 και να εκπίπτουν κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

Συγκεκριμένα, για την χρήση 2016 εκπίπτουν οι εξής δαπάνες:

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ Μ.Δ.Ε.	ΦΠΑ	ΑΙΤΙΑ ΔΙΑΦΟΡΑΣ
8/2/2016	ΑΠΟΔ .....	.....	109,84	17,57	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
8/5/2016	ΑΠΟΔ .....	.....	81,82	13,09	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
29/3/2016	ΑΠΟΔ .....	.....	95,30	15,25	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
8/6/2016	ΑΠΟΔ .....	.....	102,14	16,34	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
8/6/2016	ΑΠΟΔ .....	.....	82,11	13,14	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
17/10/2016	ΑΠΟΔ .....	.....	81,46	13,85	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
21/11/2016	ΑΠΟΔ .....	.....	347,88	31,31	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
7/12/2016	ΑΠΟΔ .....	.....	82,62	14,05	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
20/12/2016	ΑΠΟΔ.....	.....	549,08	49,42	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....

16/2/2016	ΑΠΟΔ.ΛΟΓ.....	.....	117,23	15,83	Λογαριασμός στο όνομα του εκμισθωτή .....
16/3/2016	ΑΠΟΔ.ΛΟΓ.....	.....	107,36	14,54	Λογαριασμός στο όνομα του εκμισθωτή .....
9/5/2016	ΑΠΟΔ.....	.....	15,00	2,40	Λογαριασμός στο όνομα του εκμισθωτή .....
	<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>		<b>1.771,84</b>	<b>216,79</b>	

Και για την χρήση 2017 εκπίπτουν οι εξής δαπάνες:

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ Μ.Δ.Ε.	ΦΠΑ	ΑΙΤΙΑ ΔΙΑΦΟΡΑΣ
19/1/2017	ΑΠΟΔ.....	.....	498,64	44,88	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
7/2/2017	ΑΠΟΔ.....	.....	87,57	14,89	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
20/2/2017	ΑΠΟΔ.....	.....	525,37	47,28	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
20/3/2017	ΑΠΟΔ.....	.....	421,79	37,97	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
27/3/2017	ΑΠΟΔ.....	.....	337,86	30,40	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
28/4/2017	ΑΠΟΔ.....	.....	401,76	36,16	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
31/5/2017	ΑΠΟΔ.....	.....	361,40	32,53	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
29/6/2017	ΑΠΟΔ.....	.....	347,31	31,26	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
28/7/2017	ΑΠΟΔ.....	.....	341,66	30,75	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
29/9/2017	ΑΠΟΔ.....	.....	377,21	33,95	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
30/10/2017	ΑΠΟΔ.....	.....	344,04	30,96	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....
28/11/2017	ΑΠΟΔ.....	.....	339,07	30,52	Λογαριασμός στο όνομα της συζύγου .....

11/1/2017	ΑΠΟΔ. ....	.....	76,58	11,06	Λογαριασμός στο όνομα του εκμισθωτή .....
10/3/2017	ΑΠΟΔ. ....	.....	66,00	9,62	Λογαριασμός στο όνομα του εκμισθωτή .....
8/5/2017	ΑΠΟΔ.....	.....	50,73	7,55	Λογαριασμός στο όνομα του εκμισθωτή .....
15/6/2017	ΑΠΟΔ. ....	.....	240,40	33,40	Λογαριασμός στο όνομα του εκμισθωτή .....
16/10/2017	ΑΠΟΔ.....	.....	274,68	37,99	Λογαριασμός στο όνομα του εκμισθωτή .....
15/12/2017	ΑΠΟΔ. ....	.....	92,56	13,24	Λογαριασμός στο όνομα του εκμισθωτή .....
	<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>		<b>5.184,63</b>	<b>514,41</b>	

Αντίθετα, για τις λοιπές δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά παραστατικά κατά την διαδικασία του ελέγχου, όπως αναφέρεται και στις από 22-12-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ.19-23) και Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (σελ. 23-24), ορθώς δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πέραν των ανωτέρω συγκεκριμένων δικαιολογητικών που αφορούσαν στις δαπάνες ..... δεν προσκόμισε άλλα δικαιολογητικά.

Οι ως άνω δαπάνες λαμβάνονται και τροποποιούν την φορολογική υποχρέωση ως προς το ΦΠΑ ενώ ως προς την φορολογία εισοδήματος δεδομένου ότι ο καταλογισμός έχει πραγματοποιηθεί βάσει του εισοδήματος που προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου η φορολογική υποχρέωση δεν μεταβάλλεται.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος που βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή**, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες από 22-12-2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013 και έκθεση εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του ν.4308/2014 και ΚΦΔ, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ Ρόδου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α πο φα σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της από 20-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ ....., ως εξής:

α) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των με αριθμό ...../22-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της με αριθμό ...../22-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της με αριθ. .... /22-12-2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου και της με αριθ. .... /22-12-2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, β) την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση των με αριθ. .... /22-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 και με αριθ. .... /22-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

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

### Φορολογικό έτος 2016

#### ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	29.998,90
ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.230,20
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	14.999,45
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>51.228,55</b>

(ως η με αριθμό ...../22-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016)

#### ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ	
Αξία φορολογητέων εκροών	128.703,51	128.703,51	128.703,51	0,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	132.301,47	137.159,45	138.931,29	-6.629,82	
Φόρος εκροών	21.486,89	21.486,89	21.486,89	0,00	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	22.606,45	22.187,94	22.404,73	201,72	
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.119,56	701,05	917,84	201,72	
Χρεωστικό υπόλοιπο					
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.					
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>					
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	<b>1.119,56</b>	<b>701,05</b>	<b>917,84</b>	<b>201,72</b>
	για επιστροφή				
<b>Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά</b>					

(τροποποίηση της με αριθ. .... /22-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016)

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ. 54 ΚΦΔ** (ως η με αριθ. .... /22-12-2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου) Ποσό: 100,00 €

### Φορολογικό έτος 2017

#### ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	29.998,90
ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.230,20
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	14.999,45
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>51.228,55</b>

(ως η με αριθμό ...../22-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017)

#### ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ	
Αξία φορολογητέων εκροών	159.883,51	159.883,51	159.883,51		
Αξία φορολογητέων εισροών	164.137,80	161.897,38	164.137,80		
Φόρος εκροών	27.173,57	27.173,57	27.173,57		
Υπόλοιπο φόρου εισροών	<b>28.163,30</b>	<b>27.495,68</b>	<b>28.010,09</b>	<b>-153,21</b>	
Πιστωτικό υπόλοιπο	-989,73	972,23	-836,52	<b>153,21</b>	
Χρεωστικό υπόλοιπο		650,12	0,00		
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		325,06	0,00		
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>975,18</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	<b>989,73</b>	<b>972,23</b>	<b>836,52</b>	<b>-153,21</b>
	για επιστροφή				
<b>Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά</b>					

(τροποποίηση της με αριθ. .... /22-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, για τη φορολογική περίοδο 01-01-2016/31-12-2016)

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ. 54 ΚΦΔ** (ως η με αριθ. .... /22-12-2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου) Ποσό: **100,00 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Με εντολή του Προϊσταμένου  
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊσταμένη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

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.