



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08-05-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 334

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά: α) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, β) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και γ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση αυτών, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στιςκαι μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικού έτους 2016**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 62.919,60€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 31.459,80€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 14.938,41€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **109.317,81€**.

β) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικού έτους 2017**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 34.038,07€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 17.019,04€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.061,62€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **58.118,73€**.

γ) Με την το' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **250,00 €** λόγω μη ανταπόκρισής του στην υπ' αριθμ. πρωτ.πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ να προσκομίσει στον έλεγχο εμπρόθεσμα όλα τα ζητηθέντα με την πρόσκληση αυτή λογιστικά αρχεία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι ήταν υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα (υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. δ' ν. ΚΦΔ).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε η προτεραιοποίηση υποθέσεων έτους 2022.

Ειδικότερα, η ανωτέρω φορολογική αρχή διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων κατά τα υπό κρίση έτη ασκούσε το επάγγελμα του επιτηδευματία με δραστηριότητα υπηρεσίες παροχής γευμάτων με πλήρη εξυπηρέτηση εστιατορίου, με απλογραφικά βιβλία βάσει των Ε.Λ.Π..

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προσδιορίστηκαν λογιστικές διαφορές ποσού 13.829,43€ για το έτος 2016 και ποσού 43.449,66€ για το έτος 2017 καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο α) μητρώο παγίων και β) πληρωμές που αφορούν δαπάνες άνω των 500,00€ καθαρής αξίας με αποτέλεσμα οι εν λόγω αγορές και δαπάνες να μην αναγνωρίζονται προς έκπτωση. Επιπλέον, δεν προσκομίστηκαν πίνακες ανάλωσης κεφαλαίου, τους οποίους επικαλείται στις δηλώσεις του με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζεται για κάλυψη τεκμηρίων ανάλωση κεφαλαίου ποσού 33.000,00€ για το φορολογικό έτος 2016 και ανάλωση κεφαλαίου ποσού 23.000,00€ για το φορολογικό έτος 2017.

Ακολούθως, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

Α) ότι το δηλωθέν βάσει αρχικής δήλωσης εισόδημα του προσφεύγοντος, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής του στις δύο υπό έλεγχο χρήσεις,

Β) τις συνεχόμενες ζημίες και στις δύο ελεγχόμενες χρήσεις και

Γ) τις διαδοχικές παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), έκρινε ότι βάσει των διατάξεων της παρ.1 & παρ.2 του Άρ.28/Ν.4172-2013 πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και κατάλληλη μέθοδος για τον εντοπισμό τυχόν μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, αποτελεί η αξιολόγηση των μεταβολών της περιουσίας του, και συγκεκριμένα η **Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας** σύμφωνα και με την από Απόφαση της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής ελέγχου, δημιουργήθηκε ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, ήτοι τις «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και τις «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», αξιοποιώντας στοιχεία και πληροφορίες από το σύστημα “taxis”, τη Δ.Η.Λ.Ε.Δ., το ηλεκτρονικό αρχείο τραπεζικών συναλλαγών (Σ.Μ.Τ.Λ.) και το Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης και τους Πίνακες Διαθεσίμων Περιουσιακών Στοιχείων που ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα. Ο προσφεύγων, με το υπ’ αριθμ. απαντητικό του υπόμνημα, υπέβαλε συμπληρωμένα τα έντυπα μόνο για το έτος 2016, ενώ για το έτος 2017 τα αντίστοιχα έντυπα δεν υποβλήθηκαν. Αντί αυτών ο προσφεύγων προσκόμισε τα υπόλοιπα τραπεζών στις οποίες διατηρεί λογαριασμό από τα οποία δεν προκύπτει ποσό διαθέσιμων μετρητών για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Βάσει του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» για το φορολογικό έτος 2016 ποσού 190.665,59€ και για το φορολογικό έτος 2017 ποσού 103.145,67€ ως κάτωθι:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ	Χρήση 1/1/2016	Χρήση 1/1/2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ	Χρήση 1/1-31/12/2016	Χρήση 1/1-31/12/2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	156,78	1.486,94	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.486,94	340,21
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις			3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα δήλωσης	80.080,02	369.422,90	4. Κόστος απόκτησης άυλων τίτλων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	5.000,00	5.000,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)		
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές, μερίσματα, κ.λπ.)			6. Αγορές εμπορευμάτων, α , β υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	208.928,77	279.695,77
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	52.497,72	116.475,63
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	30.273,08	21.715,88

9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη			9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	253,93	9.078,00
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών			10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	2.235,06	9.750,02
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτεών			11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)		
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων			12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτεών		
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.		
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /νων		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	85.236,83	375.909,84	ΣΥΝΟΛΟ	275.902,42	479.055,51

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2016	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	85.236,83	375.909,84
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	275.902,42	479.055,51
Υπόλοιπο	-190.665,59	-103.145,67

Συνεπώς το εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίζεται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2016: 190.665,59 € (αποκρυσταλλωμένα φορολογητέα ύλη) + 4.750,04 € (δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα) = 195.415,63 €.

Φορολογικό έτος 2017: 103.145,67 € (αποκρυσταλλωμένα φορολογητέα ύλη) + 4.750,06 € (δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα) = 107.895,73 €.

Επειδή, από τα στοιχεία που υποβλήθηκαν - προσκομίστηκαν στον έλεγχο, δεν προέκυψε για τα ως άνω ποσά ύψους **190.665,59€** για τη χρήση **2016** και ύψους **103.145,67€** για τη χρήση **2017** η φορολόγηση ή η νόμιμη απαλλαγή του από το φόρο, ο έλεγχος έκρινε ότι έχει

επέλθει προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, η οποία κατανέμεται ανά κατηγορία εισοδήματος βάσει των παραπάνω διαπιστώσεων ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

A) Εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή η αιτία ύψους 190.665,59€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παράγραφος 4 του Ν. 4172/2013, το οποίο φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 33% βάσει της παρ.4/Αρ.29 Ν. 4172/2013.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

B) Εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή η αιτία ύψους 103.145,67€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παράγραφος 4 του Ν. 4172/2013, το οποίο φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 33% βάσει της παρ.4/Αρ.29 Ν. 4172/2013.

Καθώς το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, όπως προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, είναι μεγαλύτερο από το προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα με τις γενικές διατάξεις Φ.Ε., αυτό αποτελεί το τελικό φορολογητέο εισόδημα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που έχει καταβληθεί ή πρόκειται να καταβληθεί αχρεωστήτως δυνάμει των ανωτέρων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Παράνομη και αναιτιολόγητη η εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), λόγω μη πλήρωσης των εκεί αναφερόμενων προϋποθέσεων, και συγκεκριμένα:
 - i. Η ύπαρξη ζημίας από επιχειρηματική δραστηριότητα ουδόλως συνιστά λόγο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 ΚΦΕ
 - ii. Με βάση την υπ' αρ. Ε.2015/2020 απόφαση συνάγεται ότι, ακόμα κι αν έχει διαπιστωθεί παράβαση μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων, αυτή πρέπει να εμφανίζει τέτοια σοβαρότητα και βαρύτητα, που να καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα.
- 2) Αντίθεση των διατάξεων του άρθρου 27 του ΚΦΔ προς το άρθρο 78 παρ. 1,4 του Συντάγματος.

Ο προσφεύγων επιφυλάσσεται για την προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων (και συγκεκριμένα καρτέλες προμηθευτών) που αποδεικνύουν ότι η δηλωθείσα ζημία είναι πραγματική, προέρχεται δε από τα υφιστάμενα υπόλοιπα προς τους προμηθευτές του την δεδομένου ότι μέρος των εξόδων εξοφλήθηκε στα επόμενα από τα ελεγχόμενα έτη ή και μεταγενέστερα.

Επίσης, ζητά να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση, της υπό κρίση ενδικοφανούς, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1-5 της ΠΟΛ.1064/2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Διαδικασία εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής

..... 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας

ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμα της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.

5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος ακρόαση διεξάγεται προφορικώς σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας. Στην προφορική ακρόαση συμμετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας, μεταξύ των οποίων υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος, καθώς και ο υπόχρεος ο οποίος παρίσταται αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο, με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί να παραστεί προς συζήτηση ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, εν προκειμένω δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλήση του προσφεύγοντα σε ακρόαση καθώς δεν επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά ούτε προσκόμισε νέα στοιχεία που να χρίζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την **A.1293/2019**, με θέμα: Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά: «... 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, σύμφωνα με το **άρθρο 28, του ν.4172/2013**:

«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 την **Ε.2015/2020**, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:

«**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.

....

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](#).

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#) και του άρθρου 39 του ν. [4174/2013](#), κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. [4172/2013](#) εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

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

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

Επειδή, με την υπ' αριθ. **ΠΟΛ.1050/2014** (ΦΕΚ Β' 474/25.02.2014) Απόφαση ΓΓΔΕ ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β , γ και ε της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση...

Άρθρο 3 Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 , για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά...».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1259/2014** παρασχέθηκαν οδηγίες για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ.1050/2014 και διευκρινίστηκε ότι: «...2 Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ.1270/24.12.2013. Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1270/2013** διευκρινίστηκε ότι: «...10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα: Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές - υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης...»

Επειδή, στο **άρθρο 14 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασιμών ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ.:

«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 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 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, προκύπτει ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της προαναφερθείσας απόφασης διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ., έμμεσες μεθόδους ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη α) ότι το δηλωθέν βάσει αρχικής δήλωσης εισόδημα του προσφεύγοντος, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής του στις δύο υπό έλεγχο χρήσεις, β) τις συνεχόμενες ζημίες και στις δύο ελεγχόμενες χρήσεις και γ) τις διαδοχικές παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.). Με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης εγκρίθηκε η εισήγηση του ελεγκτή για εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη πλήρωσης των τιθέμενων προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ν.4172/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σχετικά με τα διαθέσιμα μετρητά στην οικία του προσφεύγοντος στο τέλος κάθε περιόδου, ο ίδιος δεν ανέγραψε ποσά στους σχετικούς Πίνακες Διαθεσίμων Περιουσιακών Στοιχείων. Επίσης, δεν προέκυψαν εισπρακτέα υπόλοιπα πελατών της ατομικής επιχείρησης από τα στοιχεία που διατέθηκαν στον έλεγχο.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται η δηλωθείσα ζημία είναι πραγματική και προέρχεται από τα υφιστάμενα υπόλοιπα προς τους προμηθευτές του ενώ επιφυλάσσεται για την προσκόμιση σχετικών στοιχείων και συμπληρωματικών εγγράφων που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του. **Ωστόσο**, από τα διαθέσιμα στοιχεία στον έλεγχο δεν προέκυψαν πληρωτέα υπόλοιπα προμηθευτών. Επιπλέον, μέχρι και την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά στοιχεία και συνεπώς ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, βάσει όλων των ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος εφάρμοσε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 του Κ.Φ.Ε. και 27 του Κ.Φ.Δ. την έμμεση τεχνική ανάλυση της ρευστότητας του προσφεύγοντος βάσει των οδηγιών που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1270/2013. Επιπλέον, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, κρίνονται σαφείς, πλήρεις και αιτιολογημένες, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν γίνονται δεκτοί.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. 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 και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδαιγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.:

«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 το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου»

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ, σχετικά με το ως άνω άρθρο του ΚΦΔ προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1050/2014 (Β' 474) Απόφαση του ΓΓΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΔ (Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού

Επειδή, με την Α.1008/2020 (Β' 88) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΔ για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος ορίζεται 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, με τις ανωτέρω κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης 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 27 παρ. 1 του ΚΦΔ προβλεπόμενων 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 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. ΔΕΦΑΘ 640/2021).

Επειδή, από τα ως άνω συνάγεται ότι το ζήτημα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ρυθμίζεται από τον τυπικό νόμο (άρθρο 27 ΚΦΔ) συμφώνως με την αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 Σ.), ενώ περαιτέρω δια της κανονιστικής δρώσας Διοικήσεως προβλέπονται μόνον ζητήματα λεπτομερειακού χαρακτήρα.

Συνεπώς, η ΠΟΛ.1050/2014 (Β' 474) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και η Α.1008/2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με τις οποίες εξειδικεύθηκαν ειδικότερα ζητήματα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, βασίζονται σε νόμιμη εξουσιοδοτική διάταξη, δεν κείνται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης ούτε και αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της νομοθετικής εξουσιοδότησης του άρθρου 27 παρ. 2 ΚΦΔ απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, και την **επικύρωση** των:

α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2016,

β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2017 και

γ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης

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

1. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	62.919,60 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	31.459,80 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	14.938,41 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	109.317,81 €

2. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	34.038,07 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	17.019,04 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	7.061,62 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	58.118,73 €

3. Η με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2022 : 250,00€

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.