



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 29/05/2023  
Αριθμ. Αποφ.: 1104

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54639  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-332246  
E-Mail : ded.thess@.aade.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**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), 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με **ΑΦΜ** ....., με κύρια δραστηριότητα «*Εργασίες ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων*», με έδρα στη . ....., επί της οδού ..... , Τ.Κ. ...., κατά των υπ' αριθμ. **α)..../29-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **β)..../29-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **γ)..../29-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, **δ)..../29-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, **ε)..../29-12-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικών ετών 2016 – 2017, **στ)..../29-12-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016 και **ζ)..../29-12-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από **30-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **.../29-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 14.721,21€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 7.360,61€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.671,73€, ήτοι **συνολικό ποσό 23.753,54€**.
- Με την με αριθμό **.../29-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 3.091,96€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 1.545,98€, ήτοι **συνολικό ποσό 4.637,94€**.
- Με την με αριθμό **.../29-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 1.233,50€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 515,07€, ήτοι **συνολικό ποσό 1.748,57€**.
- Με την με αριθμό **.../29-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 2.037,77€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 951,42€, ήτοι **συνολικό ποσό 2.989,19€**.
- Με την με αριθμό **.../29-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> του Κ.Φ.Δ. επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικών ετών 2016 – 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ.1 του Κ.Φ.Δ., **συνολικού ποσού 275,16€**, λόγω μη έκδοσης Α.Λ.Σ.
- Με την με αριθμό **.../29-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο **ποσού 200,00€**, λόγω μη υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων δύο μηνών έτους 2016.
- Με την με αριθμό **.../29-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο **ποσού 300,00€**, λόγω μη υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων έτους 2017.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 29-12-2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. που διενήργησε το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση δυνάμει της υπ' αριθμ. ..../2019, .../2020 & ...../..../25-10-2022 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016-2017.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, κοινοποιήθηκε ταχυδρομικά η υπ' αριθμ...../03-07-2019 επιστολή, γνωστοποίησης της εντολής ελέγχου και της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018, ενώ στις 6-9-2022 κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η υπ' αριθμ. ..../06-09-2020 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων και στις 5-10-2022 η υπ' αριθμ. ..../5-10-2022 πρόσκληση προσκόμισης των πρωτότυπων δικαιολογητικών εγγράφων των φορολογικών δηλώσεων των αντίστοιχων ετών, καθώς και τα αρχεία α έως ε-ιχτ των φορολογικών μηχανισμών που χρησιμοποιήθηκαν τα έτη 2016 – 2017. Επίσης, στις 20-10-2022 αναρτήθηκε ηλεκτρονικά το υπ' αριθμ. ..../20-10-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών σχετικά με τις πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 από τις οποίες διαπίστωσε στο έτος 2016 την εσφαλμένη μεταφορά του ύψους των αγορών από τα βιβλία στη δήλωση Ε3 (οι αγορές των βιβλίων ανέρχονται σε 62.842,97€ και στο Ε3 αναγράφονται αγορές 63.939,21€, ήτοι διαφορά 1.086,24€). Διαπιστώθηκε η διπλή καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία των εξής τιμολογίων αγορών:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
17/10/2016	ΤΔΑ.....	..	3.230,00	775,20
17/06/2016	INVOICE. ...	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ	144,70	34,73
17/06/2016	INVOICE. ...	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ	500,00	120,00
		ΣΥΝΟΛΟ	<b>3.874,70</b>	<b>929,93</b>
Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
28/04/2017	TAM....	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	<b>664,18</b>	<b>159,40</b>
28/04/2017	ΤΔΑ. ...	..... ΟΕ	<b>664,18</b>	<b>159,40</b>

Επίσης, από τον έλεγχο των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων-πελατών προμηθευτών διαπιστώθηκε η διπλή καταχώρηση των υπ' αριθμ. Τιμ. .../17-10-2016, καθαρής αξίας 3.230,00€ πλέον Φ.Π.Α. 775,20€ και του υπ' αριθμ. .../28-04-2017 Τιμ. καθαρής αξίας 664,18€ πλέον Φ.Π.Α. 159,40€ έκδοσης της επιχείρησης «..... & ΣΙΑ Ε.Ε». Στο φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκε η μη καταχώρηση στα φορολογικά της βιβλία του υπ' αριθμ. ..../15-11-2017 Τιμολογίου πώλησης καθαρής αξίας 564,52€ πλέον Φ.Π.Α. 135,48€.

Στη φορολογία εισοδήματος απορρίφθηκαν οι εξής δαπάνες λόγω μη εξόφλησής τους μέσω τραπεζικού συστήματος:

#### φορολογικό έτος 2016

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	καθαρή αξία	ΦΠΑ
05/01/2016	ΤΔΑ. ...	.... Α.Β.Ε.Τ.Ε.	565,76	130,12
25/05/2016	ΤΔΑ. ...	..... ΟΕ	1.050,00	241,50
10/06/2016	ΤΔΑ ...	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	605,85	145,41
03/08/2016	ΤΔΑ. ...	..... ΑΕΒΕ	510,30	122,47
05/09/2016	ΤΔΑ. ...	..... ΑΕΒΕ	597,53	143,39
12/09/2016	INV. ...	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ	555,90	133,42
26/09/2016	ΤΑΞ....	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ	1.007,40	241,78
05/01/2016	ΤΔΑ. ...	. .... Α.Β.Ε.Τ.Ε.	3.230,00	775,20
		<b>Σύνολα</b>	<b>8.122,74</b>	<b>1.933,29</b>

#### φορολογικό έτος 2017

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
27/04/2017	ΤΔΑ. ...	..... ΑΕΒΕ	519,32	124,65
18/07/2017	TAM....	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	848,17	203,56
		<b>Σύνολα</b>	<b>1.367,49</b>	<b>328,21</b>

Από τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε την ύπαρξη έξι (6) ονομαστικών πιστώσεων στο έτος 2016 και οκτώ (8) ονομαστικών πιστώσεων στο έτος 2017, τις οποίες ο ελεγχόμενος δεν αιτιολόγησε επαρκώς και οι οποίες αφορούν την επαγγελματική του δραστηριότητα. Οι ως άνω πιστώσεις προστέθηκαν στα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, ενώ επιβλήθηκε και το πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδων (...../2022 πράξη προστίμου).

Κατόπιν αυτού, τα αποτελέσματα του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις διαμορφώνονται ως εξής:

#### φορολογικό έτος 2016

Ποσά	Δήλωσης	Ελέγχου
<b>Ακαθάριστα Έσοδα</b>	<b>71.952,99</b>	<b>72.800,33</b>

<b>Μείον</b> Κόστος Πωληθέντων	80.549,11	75.588,17
Δαπάνες χρήσης	12.833,18	12.833,18
<b>Πλέον</b> Δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου		8.122,74
<b>Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΖΗΜΙΕΣ)</b>	<b>-21.429,30</b>	<b>-7.498,28</b>

(σελ. 18 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος)

#### φορολογικό έτος 2017

Ποσά	Δήλωσης	Ελέγχου
<b>Ακαθάριστα Έσοδα</b>	47.691,35	48.817,89
<b>Μείον</b> Κόστος Πωληθέντων	51.792,80	51.128,62
Δαπάνες χρήσης	14.977,34	14.977,34
<b>Πλέον</b> Δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου		1.367,49
<b>Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΖΗΜΙΕΣ)</b>	<b>-19.078,79</b>	<b>-15.920,58</b>

(σελ. 19 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος)

Στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων του άρθρου 11 της Α.1293/2019 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 & 2017 το εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών του και ως εκ τούτου πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και ο έλεγχος προσέφυγε στον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος επέλεξε να προσδιορίσει το εισόδημα με τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας, τηρώντας τη διαδικασία του άρθρου 5 της Πολ.1050/2014 . Στα πλαίσια αυτού, η φορολογική αρχή στις 01-11-2022 ανάρτησε ηλεκτρονικά την υπ' αριθμ. .../.../...../25-10-2022 εντολή ελέγχου, όπου αναφέρεται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές, με επισυναπτόμενα τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο του Τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολές - Υποχρεώσεις», τα οποία και κατέθεσε ο προσφεύγων συμπληρωμένα.

Ο έλεγχος αξιοποιώντας τις πληροφορίες που παρείχε ο προσφεύγων, τα στοιχεία της Πολ.1033/2014 και τα στοιχεία από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα προέβη στη σύνταξη του Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας από τον οποίο προέκυψε ότι το σύνολο των διαθέσιμων κεφαλαίων – πηγές κεφαλαίων ήταν μικρότερο από τα διαθέσιμα κεφάλαια – αναλώσεις κεφαλαίων που αναλώθηκαν εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, με αποτέλεσμα να προκύψει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 48.824,15€ στο έτος 2016 και 9.369,59€ στο έτος 2017. Τα αποτελέσματα του ελέγχου με την έμμεση τεχνική επιλέχθηκαν ως μεγαλύτερα σε σύγκριση με τα αποτελέσματα του ελέγχου γενικών διατάξεων και βάσει αυτών συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. ..../29-11-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και οι σχετικές προσωρινές πράξεις, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ. ....../2022 υπόμνημά του. Ο έλεγχος αποδέχθηκε ορισμένους από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και μείωσε το λογαριασμό «μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών» στη στήλη Αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων του Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../30-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα ακόλουθα:

1. Μη νόμιμη η λήψη υπόψη ανύπαρκτου φορολογικού παραστατικού. Στον πίνακα φορολογικού έτους 2016 που αφορά την απόρριψη δαπανών λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος, εσφαλμένα συμπεριελήφθηκε το υπ'αριθμ. Τ.Δ.Α. ..../05-01-2016 έκδοσης «..... Α.Β.Ε.Τ.Ε.» και καθαρής αξίας 3.230,00€ πλέον Φ.Π.Α. 775,20€, καθώς δεν υφίσταται τέτοιο παραστατικό. Στην πραγματικότητα υπάρχει το παραστατικό στην πρώτη σειρά του ίδιου πίνακα που φέρει τα ίδια στοιχεία και έχει καθαρή αξία 565,76€ πλέον Φ.Π.Α. 130,12€. Στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης, η φορολογική αρχή δέχθηκε τον ως άνω ισχυρισμό του, στη σελίδα 43 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, και αντικατέστησε το εν λόγω παραστατικό με το υπ'αριθμ. ..../17-10-2016 Τ.Δ.Α. έκδοσης της εταιρείας «..... .

Ο.Ε.» καθαρής αξίας 3.230,00€ πλέον Φ.Π.Α. 775,20€. Όμως έτσι ο προσφεύγων απώλεσε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης για το εν λόγω «νέο» παραστατικό. Περαιτέρω, το ως άνω φορολογικό παραστατικό της εταιρείας «..... Ο.Ε.» εξοφλήθηκε ολοσχερώς, δυνάμει περιοδικών καταβολών, όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη εκτύπωση της κίνησης του λογαριασμού του.

2. Πλημμελώς αιτιολογημένες οι υπό κρίση πράξεις. Το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών φέρει κατ' αρχήν η φορολογική διοίκηση. Η απλή επανάληψη της νομοθετικής πρόβλεψης δεν συνιστά πλήρη αιτιολογία. Στις 1-11- 2022 του κοινοποιήθηκε η από 25-10-2022 εντολή ελέγχου προς αντικατάσταση της ...../27-06-2019 εντολής ελέγχου, λόγω λήξης της διάρκειάς της, στην οποία στο υπό στοιχείο θ' αναφέρεται απλώς η διάταξη του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. Ωστόσο, στο άρθρο 5 της Πολ.1050/2014 ορίζεται αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου. Υφίσταται προφανής παραβίαση της διάταξης του άρθρου 28 του ν.4174/2014 και της Α.1008/2020, καθώς χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος ανάλυσης ρευστότητας, χωρίς να αιτιολογείται επαρκώς η επιλογή της και η ανάγκη προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές και χωρίς να μνημονεύεται στην έκθεση ελέγχου. Δεν πληρούνται οι τιθέμενες προϋποθέσεις. Ο έλεγχος καταλήγει στη σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος με τις προσωπικές δαπάνες, μετά την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών.
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Ακατάλληλο και απρόσφορο το επίδικο πρόστιμο.
4. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

### Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

**Επειδή** ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) (ΦΕΚ 167/23-7-2013), όπως ισχύει για τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017, ορίζει στο **άρθρο 22**, ότι : «*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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,*

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.» Στο **άρθρο 23**, ότι : «*Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:..... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,.....»**

**Επειδή** με τις διατάξεις της **ΠΟΛ.1216/1.10.2014**, κοινοποιήθηκαν διατάξεις σχετικά με την περίπτωση β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Ειδικότερα, ορίζεται ότι : «*σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:*

1. *Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων*

2. *Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.*

*Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.*

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών : [...]

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),

- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,

- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,

- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,

- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων....

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος – εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.»

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το υπ' αριθμ. ..../17-10-2016 Τ.Δ.Α. έκδοσης της εταιρείας «..... Ο.Ε.» καθαρής αξίας 3.230,00€ πλέον Φ.Π.Α. 775,20€ έχει εξοφληθεί με διαδοχικές καταβολές, μέσω τραπεζικού συστήματος και προσκόμισε «κίνηση» του τραπεζικού του λογαριασμού στην τράπεζα ALPHA BANK από 22-09-2016 μέχρι 28-04-2017. Στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα υπάρχουν πληρωμές προς τον ως άνω προμηθευτή με χρέωση του τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντα ύψους 12.293,40€, εκ των οποίων 10.669,40€ καταβλήθηκαν εντός του 2016. Το ως άνω ποσό πληρωμών είναι αρκετά μεγαλύτερο, συγκρινόμενο με τα προσκομισθέντα τιμολόγια του ίδιου προμηθευτή στο έτος 2016 και ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός γίνεται δεκτός.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 9 της Πολ.1050/2014 «Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

• Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.

- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο».

Επειδή, κατ' εφαρμογή του ως άνω άρθρου 9 της Πολ. 1050/2014, ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα του φορολογούμενου με βάση τις γενικές διατάξεις, ως εξής:

#### φορολογικό έτος 2016

Ποσά	Δήλωσης	Ελέγχου
<b>Ακαθάριστα Έσοδα</b>	<b>71.952,99</b>	<b>72.800,33</b>
<b>Μείον Κόστος Πωληθέντων</b>	80.549,11	75.588,17
Δαπάνες χρήσης	12.833,18	12.833,18
<b>Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου</b>		8.122,74
<b>Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΖΗΜΙΕΣ)</b>	<b>-21.429,30</b>	<b>-7.498,28</b>

#### φορολογικό έτος 2017

Ποσά	Δήλωσης	Ελέγχου
<b>Ακαθάριστα Έσοδα</b>	47.691,35	48.817,89
<b>Μείον Κόστος Πωληθέντων</b>	51.792,80	51.128,62
Δαπάνες χρήσης	14.977,34	14.977,34
<b>Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου</b>		1.367,49
<b>Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΖΗΜΙΕΣ)</b>	<b>-19.078,79</b>	<b>-15.920,58</b>

Περαιτέρω, από τον έλεγχο με βάση την «ανάλυση ρευστότητας» προέκυψε διαφορά μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης ύψους 44.609,72€ στο έτος 2016 και 9.369,59€ στο έτος 2017.

Από τη σύγκριση των αποτελεσμάτων του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις που μετέβαλαν το ύψος της ζημίας και του ελέγχου με τις έμμεσες τεχνικές που διαπίστωσαν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος, βάσει του αποτελέσματος των έμμεσων τεχνικών.

Ως εκ τούτου, η αποδοχή της εξόφλησης του επίμαχου τιμολογίου μεταβάλλει το αποτέλεσμα του ελέγχου σε ότι αφορά τον προσδιορισμό με τις **γενικές διατάξεις στο έτος 2016**, ως εξής:

ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	ΠΟΣΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
Δαπάνες άνω των πεντακοσίων ευρώ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο	8.122,74	4.892,74	Άρθρο 23 περ. β' Ν.4172/2013
<b>Δαπάνες χρήσης μη εκπιπτόμενες βάσει ελέγχου</b>	<b>8.122,74</b>	<b>4.892,74</b>	

Ποσά	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης
<b>Ακαθάριστα Έσοδα</b>	<b>71.952,99</b>	<b>72.800,33</b>	<b>72.800,33</b>
<b>Μείον Κόστος Πωληθέντων</b>	80.549,11	75.588,17	75.588,17
Δαπάνες χρήσης	12.833,18	12.833,18	12.833,18
<b>Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου</b>		8.122,74	4.892,74
<b>Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΖΗΜΙΕΣ)</b>	<b>-21.429,30</b>	<b>-7.498,28</b>	<b>-10.728,28</b>

Συνεπώς, η μεταβολή του ύψους της ζημίας στο έτος 2016 δεν επηρεάζει την εκδοθείσα υπ' αριθμ...../2022 προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

**Επειδή** περαιτέρω, η απόρριψη της έκπτωσης της δαπάνης του επίμαχου υπ' αριθμ. ..../17-10-2016 Τ.Δ.Α. αφορά μόνο στη φορολογία εισοδήματος και ουδεμία επίπτωση έχει στην υπ' αριθμ. ..../2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016.

### **Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο **άρθρο 23 του ΚΦΔ** μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία 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, ενδεδειγμένες 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**, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή της **παρ.3 του άρθρου 28 του ν.4174/2013** εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

**Επειδή**, στο **άρθρο 28 του Ν 4172/2013**, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, 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**, με την **Ε 2015/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 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**.

.....  
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.

[...]

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:

**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 προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη στον έλεγχο βάσει γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019, δεδομένου ότι ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη τηρεί απλογραφικά βιβλία. Στα πλαίσια των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων προέβη στον έλεγχο

πλήρωσης ή μη των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ρητά αναφέρεται στις σελ. 19 – 20 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος.

**Επειδή**, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1), τα εκκαθαριστικά σημειώματα των φορολογικών ετών 2016 & 2017 του προσφεύγοντα και της συζύγου του, καθώς και τα στοιχεία από το ηλεκτρονικό αρχείο της φορολογικής αρχής (Πολ.1033/2014), προκύπτουν τα εξής:

ΚΩΔΙΚΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	2016	2017
104	Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών		1.168,83
106	Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων κλπ	8.325,96	16.317,96
302	Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς κλπ	8.500,65	8.222,09
617	Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά	320,04	159,96
668	Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	108,95	182,32
	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ</b>	<b>17.255,60</b>	<b>26.051,16</b>
049-050	Δαπάνη αγοράς αγαθών		20.238,11
728	Δαπάνη τοκοχρεωλυτικής απόσβεσης δανείων	8.159,45	8.100,24
	Δαπάνη για σταθερή και κινητή τηλεφωνία (πηγή ΠΟΛ 1033/2014)	997,77	1.174,06
	Προσωπικές δαπάνες με χρήση πιστωτικών καρτών (πηγή τραπεζικοί λογαριασμοί)	7.481,99	
	Δαπάνη για ηλεκτρική ενέργεια (πηγή τραπεζικοί λογαριασμοί)	1.549,00	1.508,00
	Δαπάνη για θέρμανση ΕΠΑ (πηγή τραπεζικοί λογαριασμοί)	795,00	1.016,29
	Φ. Εισοδήματος Τ-Κ Υπόχρεου (πηγή TAXIS ΕΣΟΔΑ)	2.551,24	2.327,53
	ΕΝΦΙΑ/Τ-Κ Συζύγου (πηγή TAXIS ΕΣΟΔΑ)	1.244,00	1.706,91
	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ</b>	<b>22.778,45</b>	<b>36.071,14</b>

Δεδομένου ότι το πραγματικό εισόδημα του προσφεύγοντα και της συζύγου του είναι μικρότερο, από τις οικογενειακές του δαπάνες τόσο στο έτος 2016 όσο και στο 2017, πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ. 2 του άρ.28 του ν.4172/2013 περί προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ενώ προϋπόθεση προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου είναι η μη επάρκεια του εισοδήματος, ο έλεγχος καταλήγει σε αυτό το συμπέρασμα αφότου έχει εφαρμόσει την έμμεση τεχνική. Ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς η προϋπόθεση προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος υφίσταται πριν την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής, αφού η μη επάρκεια του δηλωθέντος εισοδήματος για την κάλυψη των δαπανών προκύπτει από τις ήδη υποβληθείσες με αριθμό ...../05-07-2017 & ...../17-07-2018 δηλώσεις φόρου εισοδήματος. Περαιτέρω, ο έλεγχος, από τις πληροφορίες που διαθέτει βάσει της Πολ.1033/2014 και τα στοιχεία των τραπεζικών συναλλαγών σχετικά με τις πραγματικές δαπάνες στον Α.Φ.Μ. του προσφεύγοντα (.....), διαπίστωσε και άλλες δαπάνες, πλέον αυτών που αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις.

**Επειδή**, η Πολ. 1050/2014 αποτελεί την κανονιστική εγκύκλιο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού των περιπτώσεων β', γ' και ε' του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (ανάλυση ρευστότητας, καθαρή θέση φορολογούμενου & ύψος τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά). Στο άρθρο 5 αυτής ορίζεται ότι: Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου 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».

Κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης, ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης των στοιχείων που διέθετε, εισηγήθηκε στις 24-10-2022 ως καταλληλότερη τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας η οποία επιλέχθηκε με την υπ' αριθμ. ..../25-10-2022 αιτιολογημένη απόφαση της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ..../.../.../25-10-2022 τροποποιημένη εντολή ελέγχου.

**Επειδή**, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, σε οποιοδήποτε στάδιο αυτού, κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής. Προκειμένου να πραγματοποιηθεί οποιοσδήποτε έλεγχος σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο & οντότητα, ο υπάλληλος πρέπει να φέρει εντολή ελέγχου, την οποία θα κοινοποιήσει στο φορολογούμενο, πριν την έναρξη του ελέγχου.

Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται να τροποποιήσει ή να αντικαταστήσει την αρχική εντολή ελέγχου, εξαιτίας προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ούτε να κοινοποιήσει την κατά το άρθρο 5 της Πολ.1050/2014, έγκριση του Προϊσταμένου περί επιλογής της έμμεσης μεθόδου.

**Επειδή**, στην παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου».

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, την αρχή της αναλογικότητας, η οποία απορρέει από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, αναγνωρίζει ήδη ρητώς το άρθρο 25 παρ.1 του Συντάγματος.

Σύμφωνα δε με αυτή, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Πάντως, ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 990/2004 Ολ., 1402, 2938/2005, 596, 3005/2007, 628/2008, 956/2009).

Δεδομένου ότι με καμία από τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 33.904, 40 € ο προσφεύγων αναφέρεται προφανώς στο σύνολο των επιβληθέντων φόρων.

Σε κάθε περίπτωση όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς εν προκειμένω δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω αρχής.

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής διοίκησης που εφαρμόζεται στο διοικητικό δίκαιο συνδέεται στενά με την αρχή της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, δηλ. την δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές χωρίς ωστόσο αυτό να σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης.

Εν προκειμένω ουδεμία παραβίαση της ανωτέρω αρχής έλαβε χώρα καθώς η φορολογική αρχή ενεργώντας καθόλα νόμιμα και αιτιολογώντας πλήρως τις θέσεις αυτής εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως εκ τούτου, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

## Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 30-01-2023 και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του . .... του ..... με ΑΦΜ ....., ως προς το ύψος των λογιστικών διαφορών κατά τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

### 1)Επί της υπ' αριθμ. ..../29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	14.721,21 €	14.721,21 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	7.360,61 €	7.360,61 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.671,73 €	1.671,73 €
<b>Συνολικό ποσό</b>	<b>23.753,54 €</b>	<b>23.753,54 €</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

### 2)Επί της υπ' αριθμ. ..../29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	3.091,96 €	3.091,96 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	1.545,98 €	1.545,98 €
<b>Συνολικό ποσό</b>	<b>4.637,94 €</b>	<b>4.637,94 €</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

### 3)Επί της υπ' αριθμ. ..../29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	1.233,50 €	1.233,50 €
Πρόσθετος φόρος αρ. 58 ΚΦΔ	515,07 €	515,07 €
<b>Συνολικό ποσό</b>	<b>1.748,57 €</b>	<b>1.748,57 €</b>

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

### 4)Επί της υπ' αριθμ. ..../29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	2.037,77 €	2.037,77 €
Πρόσθετος φόρος αρ. 58 ΚΦΔ	951,42 €	951,42 €
<b>Συνολικό ποσό</b>	<b>2.989,19 €</b>	<b>2.989,19 €</b>

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

**5)Επί της υπ' αριθμ. ..../29-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του Κ.Φ.Δ. φορολογικών ετών 2016 - 2017**

Ποσό προστίμου	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
	275,16 €	275,16 €

**6)Επί της υπ' αριθμ. ..../29-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016**

Ποσό προστίμου	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
	200,00 €	200,00 €

**7)Επί της υπ' αριθμ. ..../29-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017**

Ποσό προστίμου	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
	300,00 €	300,00 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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