



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 25-07-2023

Αριθμός απόφασης: 563ε

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail: ded.thess@aade.gr

Url: 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** του του, με **ΑΦΜ:**....., κατοίκου, επί της οδού, ΤΚ, κατά:

α) της υπ' αριθμ...../03-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

β)της υπ'αριθμ./03-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....,

γ)της υπ'αριθμ./01-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....,

δ)της υπ'αριθμ./03-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

ε)της υπ'αριθμ./03-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτ. 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ./03-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους οκτακοσίων δέκα οκτώ ευρώ και ενενήντα οκτώ λεπτών (818,98€), λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας 6.824,86€ πλέον ΦΠΑ 1.637,96€, κατά παράβαση των άρθρων 8,10,12 και 14 του Ν.4308/14, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 58^Α ΚΦΔ.

Με την υπ'αριθμ./03-03-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 251,91€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 125,96€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 377,87€.

Με την υπ'αριθμ./01-03-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε η ζημία από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος από το ποσό των 9.440,04€ στο ποσό των 8.092,70€.

Με την υπ'αριθμ...../03-03-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 προέκυψε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο 1.831,06€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 96,30€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.927,36€.

Με την υπ'αριθμ...../03-03-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 προέκυψε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό

υπόλοιπο 99,68€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 49,84€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 149,52€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 01-03-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της από 01-03-2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ και της από 01-03-2023 έκθεσης προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ, που συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./30-09-2022 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ειδικότερα, ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στην με αριθμό Α1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 και προέκυψαν οι κάτωθι διαπιστώσεις :

- Δαπάνες καταχωρημένες στα βιβλία της επιχείρησης που δεν περιλαμβάνονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος ύψους 4.474,08€ για το φορολογικό έτος 2019 και 566,39€ για το φορολογικό έτος 2020.
- Δαπάνες μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, συνολικής καθαρής αξίας 4.585,05€ για το φορολογικό έτος 2019 και συνολικής καθαρής αξίας 6.925,99€ για το φορολογικό έτος 2020, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης μέσω τράπεζας.
- Δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, συνολικής καθαρής αξίας 985,01€ για το φορολογικό έτος 2019 και συνολικής καθαρής αξίας 473,73€ για το φορολογικό έτος 2020, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν φορολογικά παραστατικά.
- Δαπάνες καταβολής ενοικίων μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, ύψους 1.440,00€ για το φορολογικό έτος 2020, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης μέσω τράπεζας.
- Διαφορά των φορολογητέων εκροών μεταξύ των δηλώσεων ΦΠΑ και των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα που δηλώθηκαν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ύψους 12.567,47€ για το φορολογικό έτος 2019 και ύψους 2.962,57€ για το φορολογικό έτος 2020.
- Αποκλίσεις μεταξύ των δηλούμενων εκροών και εισροών με τις αντίστοιχες εγγραφές στα λογιστικά αρχεία.
- Δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν φορολογικά παραστατικά, ώστε η αξία του ΦΠΑ που δεν εκπίπτει, σύμφωνα με το άρθρο 32 Ν. 2859/2000, ανέρχεται στο ποσό των 30,17€ για το έτος 2019 και στο ποσό των 11,61€ για το έτος 2020.
 - Κατά τον έλεγχο πλήρωσης των προϋποθέσεων που θέτει το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 και λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τα εκκαθαριστικά σημειώματα φορολογικών ετών 2019 και 2020, καθώς και στοιχεία από το σύστημα Taxis και eIepxis σχετικά με τις πραγματικές προσωπικές δαπάνες του προσφεύγοντος, προέκυψε ότι το σύνολο των προσωπικών δαπανών διαβίωσης υπερβαίνει το συνολικό δηλωθέν εισόδημα κατά 5.317,44€ το φορολογικό έτος 2019 και κατά 198,90€ το φορολογικό έτος 2020, ώστε ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του ΚΦΔ έμμεσες τεχνικές ελέγχου, επιλέγοντας ως καταλληλότερη τη μέθοδο της αρχής της αναλογιών. Συγκεκριμένα, εφαρμόστηκε η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους-κόστους επί του κόστους πωληθέντων, ώστε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν στο ύψος των 34.964,63€ για το φορολογικό έτος 2019 και των 32.239,77€ για το φορολογικό έτος 2020, και τα αποκρυβέντα έσοδα ανήλθαν στο ποσό των 6.824,86€ και 14.146,74€ αντίστοιχα. Τα εν λόγω έσοδα καταλογίστηκαν ως φορολογητέες εκροές, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ. Επιπλέον, καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης ενός τουλάχιστον

φορολογικού στοιχείου ύψους 6.824,86€ πλέον ΦΠΑ 1.637,96€ για το φορολογικό έτος 2019 και ύψους 14.146,74€ πλέον ΦΠΑ 3.395,22€ για το φορολογικό έτος 2020.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ./23-01-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, καλώντας τον να υποβάλει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ./13-02-2023 έγγραφο με τις έγγραφες εξηγήσεις-αντιρρήσεις του, οι οποίες έγιναν εν μέρει δεκτές από τον έλεγχο. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος δέχθηκε την απόδειξη της εξόφλησης μέσω τράπεζας για τις αγορές εμπορευμάτων συνολικής καθαρής αξίας 4.585,05€ για το φορολογικό έτος 2019 και συνολικής καθαρής αξίας 6.925,99€ για το φορολογικό έτος 2020. Επιπλέον, αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και αφαίρεσε από τον πίνακα υπολογισμού προσωπικών δαπανών διαβίωσης ποσά ύψους 1.635,74€ για το φορολογικό έτος 2019 και 606,13€ για το φορολογικό έτος 2020, που αφορούν πληρωμή ΦΠΑ, ώστε το σύνολο των προσωπικών δαπανών διαβίωσης υπερβαίνει κατά 3.681,70€ το συνολικό δηλωθέν εισόδημα για το φορολογικό έτος 2019, για το οποίο είναι δυνατή η εφαρμογή του προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013, ενώ για το φορολογικό έτος 2020 δεν πληρούται η εν λόγω προϋπόθεση για την εφαρμογή του ίδιου άρθρου, καθώς, μετά την εξέταση του υπομνήματος του προσφεύγοντος, ο έλεγχος έκρινε ότι το δηλωθέν εισόδημα καλύπτει τις προσωπικές δαπάνες του για το εν λόγω έτος. Σύμφωνα με το τελικό πόρισμα ελέγχου, από το σύνολο των ελεγκτικών επαληθεύσεων προέκυψαν τα κάτωθι αποτελέσματα ως προς τη φορολογία εισοδήματος : 1) κατά το φορολογικό έτος 2019, προσδιορίστηκαν αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 6.824,86€ κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και δαπάνες μη εκπιπτόμενες κατά το άρθρο 22 Ν.4172/2013 ύψους 985,01€, και 2) κατά το φορολογικό έτος 2020, προσδιορίστηκε το κόστος πωληθέντων στο ύψος των 17.427,14€ αντί του ποσού των 18.173,07€ βάσει δήλωσης και διαπιστώθηκαν δαπάνες μη εκπιπτόμενες ύψους 1.913,73€, ώστε μειώθηκε η ζημία από το ποσό των 9.440,04€ στο ποσό των 8.092,70€.

Αντίστοιχα, βάσει των διαφορών που προκύπτουν από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς και από τις λοιπές ως άνω διαπιστώσεις ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, καταρτίστηκε ο κάτωθι πίνακας εισροών-εκροών για τα ελεγχόμενα έτη :

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ- ΕΚΡΟΩΝ	01.19-12.19 ελέγχου	01.20-12.20 ελέγχου
ΕΚΡΟΣΣ		
Αξία φορολογητέων εκροών-24%	34.964,63	18.083,77
Φόρος εκροών-24%	8.391,51	4.340,11
ΕΙΣΡΟΣΣ		
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	18.957,08	17.784,86
Φόρος εισροών	4.550,13	4.240,43
ΦΠΑ που καταβλήθηκε με περιοδικές ή έκτακτες δηλώσεις	2.239,58	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	6.789,71	4.240,43
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	6.789,71	4.240,43
ΔΙΑΦΟΡΑ	1.831,06	99,68
ΤΕΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ	1.831,06	99,68

Επιπλέον, από τον φορολογικό έλεγχο για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος, βάσει του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε κατά το χρονικό

διάστημα από 01-01-2019 έως 31-12-2019 τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 6.824,86€ πλέον ΦΠΑ 1.637,96€, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο 818,98€.

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκαν οι με ημερομηνία θεώρησης 01-03-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 ΚΦΔ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν με ηλεκτρονική ανάρτηση στις 03-03-2023.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, ενώ δεν βρέθηκαν δείγματα φοροδιαφυγής από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και ο προσφεύγων έχει επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών που καλύπτει το ύψος των προσωπικών δαπανών. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου οδηγούν σε συμπεράσματα βάσει παραδοχών και υποθέσεων και δεν αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα εξαγόμενα πορίσματα, συνεπώς η εφαρμογή τους πρέπει να γίνεται με αυξημένη επιμέλεια, λαμβάνοντας υπόψη την αρχή της χρηστής διοίκησης.

2) Ο έλεγχος συμπεριέλαβε στον πίνακα προσωπικών δαπανών, οικογενειακές δαπάνες, χωρίς να υπολογίσει εισοδήματα της συζύγου του και των τέκνων του που τις καλύπτουν, καθώς και καταβολές ΦΠΑ. Περαιτέρω, δεν συνυπολόγισε το ποσό των δανείων που έλαβε ο προσφεύγων, αλλά μόνο το ποσό των καταβολών για την πληρωμή του δανείου.

3) Το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου δεν είναι πλήρως αιτιολογημένο, καθώς δεν αναλύονται τα ποσά που περιλαμβάνονται στον πίνακα προσωπικών δαπανών. Επιπλέον, δεν δόθηκαν αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίστηκε ο προσωρινός προσδιορισμός φόρων.

4) Το περιθώριο μικτού κέρδους είναι 47% για το έτος 2019 και 42% για το έτος 2020 και αντίστοιχα οι συντελεστές καθαρού κέρδους είναι 18% για το έτος 2019 και 14% για το έτος 2020.

5) Ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τραπεζικά παραστατικά για την απόδειξη της εξόφλησης τιμολογίων έκδοσης των εταιριών «.....» και «.....».

Επιπλέον, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί σε ακρόαση για την υποστήριξη των ισχυρισμών που προβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.: «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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/2019 (ΦΕΚ Β΄ 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους»: "Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το

εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 , έμμεσες μεθόδους ελέγχου."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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 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 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, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 "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.

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

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1008/2020 Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα : **«Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.** Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.....

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

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

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική

δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2016/2020, με την οποία, σε συνέχεια της Α 1008/2020, δίδονται διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) :

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή

της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα:.....

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

.....Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.....»

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο κατ' εφαρμογή της Α1293/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπου, μεταξύ άλλων, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και κατόπιν διαπίστωσης ότι το εισόδημα που δήλωσε ο προσφεύγων το έτος 2019 δεν υπερβαίνει το σύνολο της αξίας των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, προχώρησε στην εφαρμογή έμμεσων μεθόδων ελέγχου με σκοπό τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος, επιλέγοντας την τεχνική της αρχής των αναλογιών ως καταλληλότερης. Ειδικότερα, λαμβάνοντας υπόψη τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2019, το εκκαθαριστικό σημείωμα, τα στοιχεία taxis και elenxis, τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014, τις αντιρρήσεις του προσφεύγοντος με την υποβολή του με αρ. πρωτ./13-02-2023 υπομνήματος, προέκυψε ο κάτωθι πίνακας με τα δηλωθέντα εισοδήματα και τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης, σύμφωνα με τον οποίο το σύνολο των προσωπικών δαπανών διαβίωσης το υπό κρίση έτος υπερβαίνει το δηλωθέν εισόδημα κατά 3.861,70€, ώστε πληρούται η προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 28 του ΚΦΔ για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΑ ΕΝΣΗΜΑ, ΑΥΤΑΣΦΑΛΙΣΗ ΚΛΠ	30,00€
--	--------

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΑ	2.303,62€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ 2019 (α)	2.333,62€
ΟΛΕΣ ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ (ΠΟΛ1033/2014)	234,55€
ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ (ΠΟΛ 1033/2014)	1.885,75€
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ (ΤΑΧΙΣ)	240,00€
ΠΛΗΡΩΜΗ ΔΕΗ	1.172,40€
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ (ΤΑΧΙΣ)	2.482,62€
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ 2019 (β)	6.015,32€
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΘΕΝΤΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ 2019 (α-β)	-3.861,70€

Επειδή, στο υπ' αριθμ./23-01-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου περιλαμβάνεται ο ανωτέρω πίνακας, όπου αποτυπώνονται αναλυτικά ανά κατηγορία και ανά ελεγχόμενη χρήση οι δαπάνες διαβίωσης, συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν είναι αιτιολογημένο το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επιπλέον, ο ισχυρισμός του ότι δεν του χορηγήθηκαν αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίστηκε ο προσωρινός προσδιορισμός φόρου, απορρίπτεται ως αόριστος, καθώς δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο αίτημα και συγκεκριμένα έγγραφα και επιπλέον, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε κανένα τέτοιο αίτημα.

Επειδή, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών για την κάλυψη δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.2 περ. ζ του ν. 4172/2013. Ειδικότερα, με τον τεκμαρτό υπολογισμό του ποσού που απέμεινε από το κεφάλαιο που φορολογήθηκε τα προηγούμενα έτη και μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη τεκμαρτών δαπανών, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 30 έως 34 του Ν. 4172/2013, η ανάλωση κεφαλαίου συνιστά ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου και όχι δηλωθέν εισόδημα, κατά την έννοια του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει γενικά και αόριστα ότι στον πίνακα προσωπικών δαπανών περιλαμβάνονται οικογενειακές και όχι προσωπικές δαπάνες, χωρίς να προσδιορίζει και να εξειδικεύει σε ποιες δαπάνες αφορά ο ισχυρισμός του. Αντίθετα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα στοιχεία taxis και elenxis και τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014 για τον προσδιορισμό δαπανών που αφορούν αποκλειστικά τον προσφεύγοντα, όπως ενδεικτικά τα τέλη κυκλοφορίας αφορούν οχήματα δικής του κυριότητας, ενώ δεν συμπεριέλαβε στην αξία των δαπανών, δαπάνες ΔΕΗ και τηλεφωνίας για επαγγελματική χρήση, καθώς και το ποσό των 13.977,20€ που δηλώνει στον κωδικό 049 και ενδεχομένως να αφορά τόσο οικογενειακές όσο και προσωπικές δαπάνες.

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει γενικά και αόριστα τον ισχυρισμό ότι οι δαπάνες καλύπτονται από το οικογενειακό εισόδημα της συζύγου και της κόρης του, ενώ, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, το συνολικό εισόδημα που δήλωσε η σύζυγος στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2019 ανέρχεται στο ποσό των 586,00€ και οι δαπάνες στο ποσό των 4.998,06€. Επιπλέον, η λήψη

δανείου που επικαλείται ο προσφεύγων, δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, ώστε να ληφθεί υπόψη για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης.

Επειδή, ο έλεγχος αποδέχθηκε τις αντιρρήσεις του προσφεύγοντος σχετικά με τις πληρωμές ΦΠΑ και τις αφείρεσε από τον πίνακα προσωπικών δαπανών. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι στις προσωπικές δαπάνες περιλαμβάνονται και καταβολές ΦΠΑ απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα το δηλωθέν εισόδημα κατά το φορολογικό έτος 2019 δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, οι δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, κατόπιν της αναπροσαρμογής των ακαθάριστων εσόδων, ο προκύπτων συντελεστής καθαρού κέρδους βάσει ελέγχου, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, διαμορφώθηκε σε 15,85% για το φορολογικό έτος 2019. Ως εκ τούτου, τα κέρδη βάσει ελέγχου είναι μικρότερα από αυτά που ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι προκύπτουν από την επιχειρηματική του δραστηριότητα με συντελεστή καθαρού κέρδους 18 % και συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, ο έλεγχος αποδέχθηκε τα τραπεζικά παραστατικά που προσκόμισε ο προσφεύγων για την απόδειξη της εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής για δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 4.585,05€ για το έτος 2019 και για 6.925,99€ για το έτος 2020, ώστε στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων δεν περιλαμβάνονται μη εκπιπόμενες δαπάνες λόγω μη χρήσης τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ.β' του Ν. 4172/2013. Ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τραπεζικά παραστατικά για την απόδειξη της εξόφλησης τιμολογίων έκδοσης των εταιριών «.....» και «.....» απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης 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, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχου διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

Επειδή οι προβαλλόμενοι με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμοί έχουν ήδη υποβληθεί με το με αρ. πρ./13-02-2023 υπόμνημα του προσφεύγοντος ενώπιον της Δ.Ο.Υ. συνενπώς, δεν αποτελούν νέα στοιχεία, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 παρ.5 ΚΦΔ, ώστε να πρέπει να τηρηθεί η διαδικασία της κλήσης σε ακρόαση.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:..... και την **επικύρωση** :

α)της υπ'αριθμ...../03-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

β)της υπ'αριθμ./03-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

γ)της υπ'αριθμ./01-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

δ)της υπ'αριθμ./03-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ε)της υπ'αριθμ./03-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ...../03-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α φορολογικού έτους 2019	818,98€	818,98€

Υπ' αριθμ...../03-03-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	377,87€	377,87€

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

Υπ' αριθμ...../01-03-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ζημία από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας :	8.092,70€	8.092,70€

Υπ' αριθμ...../03-03-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :		1.927,36€	1.927,36€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	62,23€	0,00	0,00

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

Υπ' αριθμ. /03-03-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :		149,52€	149,52€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	551,69€	0,00	0,00

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.