



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 14/06/2023
Αριθμ. Αποφ.: 303

**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

**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 **14-02-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο χαρτικών ειδών» και δευτερεύουσες δραστηριότητες «εκτροφή σαλιγκαριών που διατίθενται νωπά, απλής ψύξης, κατεψυγμένα, αποξηραμένα, παστά σε άλμη, εκτός από τα θαλασσινά σαλιγκάρια, Ασφάλειες ζωής, Υπηρεσίες ασφάλισης μηχανοκίνητων οχημάτων», με έδρα στη, στις εργατικές κατοικίες, Τ.Κ., κατά των υπ' αριθμ. **α)..../25-11-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και **β)..../25-11-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 20-02-2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας 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 **14-02-2023** 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/**25-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 9.361,40€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 4.680,70€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 594,40€, ήτοι **συνολικό ποσό 14.636,50€**.
- Με την με αριθμό/**25-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 8.831,13€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 4.415,57€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 514,33€, ήτοι **συνολικό ποσό 13.761,03€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 25-11-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Δράμας στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αριθμ./02-08-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016-2017.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, κοινοποιήθηκε ταχυδρομικά η υπ' αριθμ...../03-08-2022 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, καθώς και η υπ' αριθμ./03-08-2022 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 από τις οποίες δεν προέκυψαν διαφορές. Στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου διαπιστώθηκε ότι στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 & 2017 το εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκούσε 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.) περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος επέλεξε να προσδιορίσει το εισόδημα του προσφεύγοντα στα φορολογικά έτη 2016 & 2017 με τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας. Στα πλαίσια αυτού, η φορολογική αρχή κοινοποίησε την υπ'αριθμ./28-09-2022 επιστολή με επισυναπτόμενα τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο του Τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολές - Υποχρεώσεις», τα οποία ο προσφεύγων υπέβαλε συμπληρωμένα με το υπ'αριθμ./05-10-2022 έγγραφο του.

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 των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, με αποτέλεσμα να προκύψει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 28.367,88€ στο έτος 2016 και 26.761,00€ στο έτος 2017. Τα αποτελέσματα του ελέγχου με την έμμεση τεχνική επιλέχθηκαν ως μεγαλύτερα σε σύγκριση με δηλωθέντα και βάσει αυτών συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./27-10-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και οι σχετικές προσωρινές πράξεις, επί του οποίου ο προσφεύγων δεν υπέβαλε υπόμνημα. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/**14-02-2023** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα ακόλουθα:

1. Ο έλεγχος σφάλει θεωρώντας ότι τα εισοδήματά του για τα ελεγχόμενα έτη δεν επαρκούν για την κάλυψη των ετήσιων τεκμαρτών αναγκών διαβίωσης, καθώς δεν λαμβάνει υπόψη ότι η ατομική του επιχείρηση λειτουργεί από το 1997 και κατά διαστήματα είχε κερδοφορία επαρκή για τη διαβίωσή του, καθώς επίσης ότι το 2015 είχε λάβει δανεικά σε μετρητά από τη μητέρα του, πράγμα που επανέλαβε και το 2016 και το 2017.
2. Μη νόμιμος ο τρόπος ελέγχου, ο οποίος προσιδιάζει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό. Κατ' αναλογία της τεχνικής «ανάλυση ρευστότητας» έχει κριθεί ότι για την απόρριψη των βιβλίων μιας επιχείρησης, με συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια των βιβλίων, αλλά απαιτείται να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Η φορολογική αρχή πρέπει να αιτιολογεί επαρκώς την

κρίση της. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του το εισόδημα των προηγούμενων ετών και τα δανεικά που έλαβε.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς

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, ενδεοδειγμένες 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 Κ.Φ.Δ.** 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 ενδεοδειγμένων 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 Κ.Φ.Δ.**, 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:

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 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 το **άρθρο 27 του Ν.4174/2013** ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
 δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
 ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

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, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκε η Πολ.1050/25-02-2014, η Πολ.1171/04-04-2013 και η Πολ.1270/24-12-2013 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μεθόδων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη στον έλεγχο των 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.).

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, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2016	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	-12.547,32	
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	0,13	0,01
Συνολικό εισόδημα	0,01	
Ποσά για κάθε είδους δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές)	10.177,17	
Τέλη κυκλοφορίας	105,00	0,00
Πολ. 1033/2014 (ποσά για ασφάλιση, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες)	1.569,47	0,00
Συνολικές δαπάνες	11.851,64	0,00

Φορολογικό έτος	2017	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	-16.359,59	
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	5,59	0,01
Συνολικό εισόδημα	0,01	
Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	11.745,60	
Πολ. 1033/2014 (ποσά για ασφάλιση, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες)	1.614,22	0,00
Συνολικές δαπάνες	13.359,82	0,00

Δεδομένου ότι το πραγματικό εισόδημα του προσφεύγοντα και της συζύγου του ήταν μηδενικό, ενώ οι οικογενειακές του δαπάνες ανήλθαν σε 11.851,64€ το 2016 & 13.359,82 το 2017 πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ. 2 του άρ.28 του ν.4172/2013 περί προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός περί μη πλήρωσης προϋπόθεσης προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αποτελεί μία εναλλακτική μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου με βάση τις γενικές διατάξεις η χρήση της οποίας εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής.

Με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 και με την εγκύκλιο Ε.2015/2020, ο νομοθέτης εξειδίκευσε τις προϋποθέσεις επιλογής των υποθέσεων που θα ελεγχθούν με εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Σύμφωνα με αυτό, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου «μπορούν» να εφαρμοστούν εάν συντρέχει μία τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων της συγκεκριμένης διάταξης. Μεταξύ αυτών, στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: *«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».*

Οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 αποτελούν απλώς κριτήρια επιλογής των υποθέσεων για τις οποίες ο έλεγχος μπορεί να προσδιορίσει το εισόδημα με έμμεσες τεχνικές. Συνεπώς, η ύπαρξη μεγαλύτερων οικογενειακών δαπανών σε σχέση με το δηλούμενο εισόδημα σε ένα έτος, δίνει τη δυνατότητα στη Φορολογική Αρχή, να προσδιορίσει το εισόδημα και με έμμεσες τεχνικές, πέραν του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, χωρίς αυτό να αποτελεί απόδειξη φοροδιαφυγής, την οποία ο ελεγχόμενος καλείται να δικαιολογήσει.

Κατά συνέπεια, η επίκληση εκ μέρους του προσφεύγοντα εισοδημάτων παρελθόντων ετών , ουδεμία επίπτωση έχει στη διαπίστωση της ύπαρξης ή μη της ως άνω προϋπόθεσης.

Επειδή περαιτέρω, η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως αποτέλεσμα των συστάσεων του ΟΟΣΑ προς τη χώρα μας, εισήχθησαν στο ελληνικό φορολογικό σύστημα με το ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) και το ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και εφαρμόζονται για χρήσεις από 1-1-2014 και μετά. Πρόκειται για μεθόδους προσδιορισμού του εισοδήματος και εξεύρεσης της φορολογητέας ύλης βασιζόμενες στις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής, οι οποίες δύνανται να εφαρμοστούν από τη Διοίκηση σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου, υπό την πλήρωση μίας τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Αντίθετα, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος προβλέπονταν στο ν.2238/1994, ο οποίο καταργήθηκε με το ν.4172/2013 και στο Π.Δ/γμα 186/1992 (Κ.Β.Σ.), το οποίο καταργήθηκε με την υποπαράγραφο Ε1 του άρθρου πρώτου του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), στον οποίο ρητά όριζε ο νομοθέτης ότι προϋπόθεση προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό είναι η απόρριψη των βιβλίων του φορολογούμενων ως ανακριβών ή ανεπαρκών.

Συνεπώς, τόσο η μεθοδολογία, όσο και οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών, δεν έχει καμία σχέση με τη μεθοδολογία και τις προϋποθέσεις εφαρμογής του καταργηθέντος εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος και κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι προϋπόθεση για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών είναι να καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις των βιβλίων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό σχετικά με την ύπαρξη μετρητών κατόπιν λήψης δανείων από τη μητέρα του, ο προσφεύγων προσκόμισε τρία ιδιωτικά συμφωνητικά δανείου, στις 19-10-2015 ποσού 3.000,00€, στις 20-9-2016 ποσού 4.000,00€ και στις 25-4-2017 ποσού 7.000,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τη διάρκεια του ελέγχου προσκόμισε συμπληρωμένα τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο του Τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολές - Υποχρεώσεις» χωρίς να δηλώσει την ύπαρξη μετρητών κατά την έναρξη και λήξη των ελεγχόμενων ετών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 της Πολ. 1050/2014 – Δικαίωμα ανταπόδειξης φορολογούμενου: *«Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.*

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος»

Επειδή, έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτού, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς – κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια, συμβάσεις δανείων κ.α., θα λαμβάνονται υπόψη εφόσον έχουν βέβαιη ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας (Πολ.1270/2013, Γενικές Παρατηρήσεις).

Επειδή περαιτέρω, η ύπαρξη εισοδήματος ή λοιπών χρηματικών ποσών που απέκτησε ο φορολογούμενος κατά το παρελθόν και δεν συμπεριλαμβάνονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος λόγω έλλειψης υποχρέωσης αναγραφής αυτών, προκειμένου να ληφθούν υπόψη στην έμμεση τεχνική, θα πρέπει να αποδεικνύεται η είσπραξή τους. (ΣΤΕ 175/2020).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ.8 παρ.16 του ν.1882/1990: «**Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.**»

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ.16 του ν.1882/1990 θεσπίζεται το ανίσχυρο του ιδιωτικού συμφωνητικού στο οποίο έχει καταχωρηθεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, εφόσον δεν έχει υποβληθεί εμπροθέσμως προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι ανίσχυρο έναντι της φορολογικής αρχής (βλ. ΣΤΕ 280/2009, 4326/2014, 349-353/2016, 1679/2017). Ειδικότερα, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, η οποία σκοπεί στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, ιδιωτικό συμφωνητικό που έχει καταρτισθεί μεταξύ, αφενός, φυσικού ή νομικού προσώπου, το οποίο έχει την ιδιότητα του εμπόρου (όπως είναι η ομόρρυθμη εταιρεία) και, αφετέρου, φυσικού προσώπου, που δεν έχει την ιδιότητα του εμπόρου ή του επιτηδευματία, δεν αναπτύσσει, κατ' αρχήν, ισχύ και ενέργεια έναντι της φορολογικής Διοίκησης, εάν δεν της υποβλήθηκε από κάποιον από τους συμβληθέντες προς θεώρηση εντός δέκα ημερών από την κατάρτιση και την υπογραφή του. [...] Η ως άνω διάταξη έχει την έννοια ότι αφορά και σε περίπτωση συμφωνητικού μεταξύ προσώπου έχοντος την ιδιότητα του εμπόρου ή του επιτηδευματία και προσώπου που δεν έχει τέτοια ιδιότητα και, συνεπώς, **ακόμη και αν υποτεθεί ότι αναιρεσίβλητος ενήργησε/συμβλήθηκε χωρίς να έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία** (ΣΤΕ 440/2019 – Τμήμα Β', σκέψη 6 & 9).

Επειδή περαιτέρω, δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία, απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία, που να αποδεικνύει τη σύναψη δανείου και την καταβολή των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν το κρίσιμο φορολογικό έτος. (Πολ.1076/2015).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει το πραγματικό της επικαλούμενης συναλλαγής, ο ισχυρισμός περί ύπαρξης μετρητών από δανειακές συμβάσεις απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **14-02-2023** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ

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

1)Επί της υπ' αριθμ./25-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	9.361,40 €	9.361,40 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	4.680,70 €	4.680,70 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	594,40 €	594,40 €
Συνολικό ποσό	14.636,50 €	14.636,50 €

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

2)Επί της υπ' αριθμ./25-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	8.831,13 €	8.831,13 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	4.415,57 €	4.415,57 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	514,33 €	514,33 €
Συνολικό ποσό	13.761,03 €	13.761,03 €

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

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.