



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 02/04/2024

Αριθμ. Αποφ.: 870



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**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](mailto: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 **04-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με **ΑΦΜ** ....., με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από πισαρία, με παροχή σερβιρίσματος» με έδρα κατά ελεγχόμενα έτη στη .. ..., κατά της με αριθμό **.../25-10-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από 25-10-2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **04-12-2023** 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 υπ' αριθμ. **.../25-10-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 10.145,14€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 5.072,57€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 731,70€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **15.949,41€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. στα φορολογικά έτη 2016 & 2017 από τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. **.../17-4-2019** αρχικής εντολής ελέγχου, σε αντικατάσταση της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **.../03-08-2023** εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, ενώ του απεστάλη ταχυδρομικά η υπ' αριθμ. **.../23-4-2019** γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου, στα πλαίσια του ν.4512/2018. Επίσης, απεστάλη το υπ' αριθμ. **.../8-8-2023** αίτημα προσκόμισης φορολογικών αρχείων των ελεγχόμενων ετών, και συμπλήρωσης των εντύπων «διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία» και «ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης», επί του οποίου ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 και στο έτος 2017 διαπίστωσε ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεση τεχνική και εφάρμοσε τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας.

Ο έλεγχος συνέταξε τον πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας για το έτος 2017, από τον οποίο προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού -30.742,86€, το οποίο φορολογήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ.4 του Κ.Φ.Ε. Στη φορολογία Φ.Π.Α. δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ. .../02-10-2023 σημείωμα διαπιστώσεων με την πράξη προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, επί του οποίου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Με την από **04-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Σε ότι αφορά τη διαπίστωση του ελέγχου ότι οι οικογενειακές δαπάνες υπερβαίνουν τα οικογενειακά εισοδήματα θα πρέπει να επισημανθούν ότι α)ποσό 4.800€ που αφορά δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία καταβλήθηκε εξολοκλήρου από τη γιαγιά των τέκνων του, ήδη θανούσα ....., η οποία κατέβαλε το ως άνω ποσό μετρητοίς, αφού πρώτα είχε προβεί σε αναλήψεις από τον τραπεζικό της λογαριασμό στο χρονικό διάστημα από 19-1-2017 ως 11-9-2017, όπως αναλυτικά παρατίθεται στην προσφυγή του και προκύπτει από αντίγραφο του τραπεζικού της λογαριασμού. Β)Ως προς το υπολειπόμενο ποσό που δαπανήθηκε ύψους περίπου 8.545,35€ θα πρέπει να επισημανθεί ότι προέρχεται από χρήματα που είχαν στα χέρια τους, καθώς το έτος 2007, η σύζυγός του, ....., με το υπ'αριθμ. .../2007 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ..... – ....., πούλησε διαμέρισμα ιδιοκτησίας της αντί του ποσού των 172.816,87€, το οποίο εισέπραξε μετρητοίς. Επίσης, το 2009, με το υπ'αριθμ. .../2008 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ....., αγόρασε ακίνητο αντί του ποσού των 105.000€, για το οποίο έλαβε δάνειο ύψους 90.000€, παρά το γεγονός ότι διέθετε χρήματα. Από την εν λόγω κατοχή των χρημάτων παραμένει διαθέσιμο εισόδημα προς ανάλωση ύψους 67.818,87€, μέρος του οποίου χρησιμοποιήθηκε κατά το επίμαχο έτος για την κάλυψη των οικογενειακών δαπανών, δεδομένου του ζημιογόνου αποτελέσματος της επιχείρησής του.

**Ως τον ως άνω ισχυρισμό.**

**Επειδή,** στο **άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.** 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδαιγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

**Επειδή**, 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.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών [ΠΟΛ.1037/1.3.2005](#) καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. θεσπίστηκε η μεθοδολογία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ενώ με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) τέθηκαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως εξής:

**«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.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

[...]

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](#)».

**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 την υπ'αριθμ. ..../2018 υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1), το εκκαθαριστικό σημείωμα του φορολογικού έτους 2017 του προσφεύγοντα και της συζύγου του, καθώς και τα στοιχεία από το ηλεκτρονικό αρχείο της φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2017	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	-20.726,72	0,00
2.Εισόδημα από μισθούς (κωδ. 302)		2.802,34
3. Τόκοι ημεδαπής προέλευσης (κωδ.667,668)	0,03	0,39
<b>Συνολικό εισόδημα</b>		<b>2.802,73</b>
1.Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (κωδ 050)	0,00	8.329,44
2.Δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία (κωδ. 769)	4.800,00	
3.Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (κωδ.727)	3.694,04	1.020,68
<b>Συνολικές δαπάνες</b>		<b>17.844,16</b>

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στο ελεγχόμενο έτος οι οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης δεν καλύπτονται από το συνολικό οικογενειακό εισόδημα και ως εκ τούτου πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθ.28 του ν.4172/2013 περί προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

**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.

Ωστόσο, 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».*

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι 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.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι οικογενειακές του δαπάνες στο έτος 2017 δικαιολογούνται πλήρως, καθώς μέρος αυτών καταβλήθηκε από τη γιαγιά της οικογένειας και μέρος από ανάλωση διαθέσιμων μετρητών προερχόμενων από νόμιμες πηγές. Ωστόσο, 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 η διαπίστωση αυτή να αποτελεί απόδειξη φοροδιαφυγής, την οποία ο ελεγχόμενος καλείται να δικαιολογήσει επικαλούμενος εισόδημα προηγούμενων ετών. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν υφίσταται μη αναλωθέν εισόδημα από προηγούμενα έτη, αυτό δεν ασκεί καμία επιρροή αναφορικά με την προϋπόθεση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. περί προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, για την οποία λαμβάνονται υπόψη μόνο τα οικονομικά δεδομένα της ελεγχόμενης χρήσης.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται ως προς τον προσδιορισμό του εισοδήματος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από **04-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με **ΑΦΜ** .....

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

**1)Επί της υπ' αριθμ. ..../..../25-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.**

	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Κύριος φόρος	10.145,14 €	10.145,14 €
Πρόστιμο αρ. 58 Κ.Φ.Δ.	5.072,57 €	5.072,57 €
Εισφορά αλληλεγγύης	731,70 €	731,70 €
<b>Συνολικό ποσό</b>	<b>15.949,41 €</b>	<b>15.949,41 €</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.

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.