



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/05/2022
Αριθμός απόφασης: 2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ. κατοίκου Πειραιά Αττικής, Ισόγειο αριθμ.....κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ :

-Της υπ' αριθ./29.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

-Της υπ' αριθ./29.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,

-Της υπ' αριθ./29.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01.01.2017 έως 31.12.2017,

-Της υπ' αριθ./29.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01.01.2018 έως 31.12.2018,

και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., 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' αριθ./**29.12.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 32.777,46 ευρώ πρόσθετος φόρος ύψους 16.388,73 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.290,31 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **55.456,50 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./**29.12.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 29.073,19 ευρώ πρόσθετος φόρος ύψους 14.422,35 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.287,11 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **48.782,65 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./**29.12.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01.01.2017 έως 31.12.2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά τροποποιήθηκε το υπόλοιπο προς έκπτωση στο ποσό των **2,55 ευρώ** αντί του δηλωθέντος ποσού **355,56 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./**29.12.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01.01.2018 έως 31.12.2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά τροποποιήθηκε το υπόλοιπο προς έκπτωση στο ποσό των **5.407,97 ευρώ** αντί του δηλωθέντος ποσού **7.988,45 ευρώ**, και καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 991,75 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58^α του ΚΦΔ ποσού 495,88 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **1.487,63 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρων καταλογίσθηκαν κατόπιν τω διαπιστώσεων ελέγχου των από 30/11/2021 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ,
.....

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: Αντίθεση των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 προς το άρθρο 78§§1,4 του Συντάγματος. Ο προσδιορισμός από τον έλεγχο του φορολογητέου εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου τυγχάνει παράνομος και ακυρωτέος, διότι πρωτίστως είναι αντίθετος με τις διατάξεις του άρθρου 78§§1,4 του Συντάγματος, που απαγορεύει ρητά τη χορήγηση νομοθετικής εξουσιοδότησεως προς τη Διοίκηση, προκειμένου να προσδιορίσει οποιοδήποτε από τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου (υποκείμενο, αντικείμενο, συντελεστής, απαλλαγές και εξαιρέσεις).

2ος Λόγος Προσφυγής: Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ανατιπολόγητης και παντελώς αυθαίρετης εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου. Με βάση τις σχετικές διατάξεις, τίθενται συγκεκριμένες και αυστηρές προϋποθέσεις για την ενεργοποίηση των έμμεσων τεχνικών, οι οποίες, εν προκειμένω, δεν συντρέχουν, ούτε δε τυχόν τις επικαλείται η Φορολογική Αρχή προκειμένου να νομιμοποιηθεί η ενεργοποίησή τους. Αντιθέτως, προσκόμισε στον έλεγχο κάθε στοιχείο που του ζητήθηκε, άπαντα τα λογιστικά αρχεία και φορολογικά στοιχεία της ατομικής του επιχειρήσεως των φορολογικών ετών 2017 και 2018, ώστε αποδείχθηκε, τελικώς, ότι ήταν απολύτως εφικτός ο έλεγχος με βάση τις γενικές διατάξεις, ο οποίος και διενεργήθηκε, χωρίς να διαπιστωθεί ουδεμία διαφορά ή παρατυπία.

3ος Λόγος Προσφυγής: Στέρηση της αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως – Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως. Χαρακτηριστικό δείγμα της αυθαιρεσίας του ελέγχου αποτελεί το γεγονός ότι στον Πίνακα του κεφ. 7.4.1. «Μέθοδος της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας» της σελ. 30 της από 29.12.2021 Εκθέσεως Ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιώς, αναφέρεται ως υπόλοιπο χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (31.12.2017) (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί) το ποσό των 74.832,19 Ευρώ και ως υπόλοιπο έναρξης της ελεγχόμενης περιόδου (01.01.2018) το ποσό των 79.706,87 Ευρώ, γεγονός που, εκ φύσεως, τυγχάνει παράλογο και εσφαλμένο, δεδομένου ότι ο χρονικός ορίζοντας ανάμεσα στις δύο ημερομηνίες είναι μηδέν (31.12.2017 – 01.01.2018).

4ος Λόγος Προσφυγής: Εσφαλμένη εφαρμογή της τεχνικής αναλύσεως ρευστότητας. Ο έλεγχος, δηλαδή, παντελώς εσφαλμένως υπολαμβάνει ότι κατέβαλε το σύνολο των δαπανών και ότι εισέπραξε το σύνολο των εσόδων, που αποτυπώνονται στις δηλώσεις του, μη λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι π.χ. ορισμένα έσοδα του έτους 2016 μπορεί να τα εισέπραξα εντός του έτους 2017 ή του έτους 2018, καθώς και ότι μπορεί να μην έχουν εξοφληθεί ορισμένες δαπάνες έως σήμερα. Ο έλεγχος, δηλαδή, αγνοεί το γεγονός ότι το μεγαλύτερο μέρος των εξόδων, που έχουν καταχωρισθεί στο Έντυπο Ε3 της Δηλώσεως Φορολογίας Εισοδήματος, ήτοι του ποσού των 84.198,41 Ευρώ (Για το φορολογικό έτος 2017) και του ποσού των 103.469,45 Ευρώ δεν εξοφλήθηκαν κατά τα εν λόγω φορολογικά έτη (παροχή πιστώσεως) π.χ. δαπάνες κινήσεως επαγγελματικών οχημάτων, απολύτως συναφείς με το αντικείμενο της δραστηριότητός του. Τα ανωτέρω προκύπτουν και από τους ίδιους τους πίνακες αναλώσεως κεφαλαίου, που προσκομίζει κι επικαλείται (ΣΧΕΤ. 1, 2), όπου ρητώς αναγράφεται ότι το σύνολο των πραγματικών δαπανών είναι άλλο, από αυτό που έχει καταχωρίσει ο έλεγχος στον οικείο πίνακα.

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.1 και 2 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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 προσάυξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

Επειδή, στο Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε2015/2020 αναφέρονται τα εξής:

«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή 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.

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. 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 :

- 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.

...

Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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

Επειδή, στα άρθρα 2 και 5 της Απόφασης της ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1050/2014 ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 2

....

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.».

Επειδή σύμφωνα με τις αποφάσεις και τις θέσεις της Διοίκησης, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται την ύπαρξη μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος κατά το τέλος της προηγούμενης από την ελεγχόμενη χρήση, δεδομένου ότι πρόκειται για προσδιορισμό διαθεσίμων μετρητών και όχι για προσδιορισμό τεκμαρτού εισοδήματος, για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθεσίμου και μη αναλωθέντος κεφαλαίου που αντιστοιχεί σε ταμειακά διαθέσιμα, το οποίο συγκρίνεται και με τα υπόλοιπα τραπεζικών διαθεσίμων θα πρέπει να ελέγχεται αφενός εάν έχει ληφθεί υπόψη το πραγματικό εισόδημα καθώς και το πραγματικό αναλωθέν ποσό για αγορές και δαπάνες, (και όχι οι τεκμαρτές), δεδομένου ότι το ποσό το οποίο κάθε φορά κρίνεται αντιστοιχεί σε ταμειακή βάση και επίσης θα πρέπει εν συνεχεία να ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. (σχετικές ΠΟΛ 1270/2013, ΠΟΛ1259/2014).

Ενώ ως προς την αξιολόγηση της δυνατότητας επανακατάθεσης των ταμειακών διαθεσίμων μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι τα επικαλούμενα ταμειακά διαθέσιμα δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών. (ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015).

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων ισχυρίζεται :

-την αντίθεση των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 προς το άρθρο 78§§1,4 του Συντάγματος,

-την ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω αναιτιολόγητης και παντελώς αυθαίρετης εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου,

-την στέρηση της αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως – Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως,

-την εσφαλμένη εφαρμογή της τεχνικής αναλύσεως ρευστότητας,

Επειδή ως προς τους ανωτέρω προβαλλόμενους ισχυρισμούς αναφέρονται τα εξής:

Όπως αναφέρεται στην από 13/10/2021 εισήγηση έμμεσων τεχνικών του ελεγκτή και προκύπτει και από την φορολογική εικόνα του προσφεύγοντος, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017 και 2018 το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών και συγκεκριμένα απεικονίζονται τα εξής στοιχεία:

2017	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ
Επιχειρηματική δραστηριότητα	-15.116,67	12.501,03
Μερίσματα-τόκοι	58,90	0,00
Συνολικό εισόδημα	58,90	12.501,03
Ποσά για κάθε είδους δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές)	15.134,93	0,00

2018	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ
Επιχειρηματική δραστηριότητα	-51.358,67	12.278,74
Μερίσματα-τόκοι	78,44	0,70
Συνολικό εισόδημα	78,44	12.279,44
Ποσά για κάθε είδους δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές)	17.022,21	

Ενώ επίσης για το φορολογικό έτος 2018 όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκε και προσαύξηση περιουσίας ποσού 29.165,95 ευρώ λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ.2 του ν.4172/2013 και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι, ενώ για την κρίση περί αντισυνταγματικότητας των σχετικών διατάξεων αρμόδια είναι τα Διοικητικά δικαστήρια και όχι τα όργανα της Διοίκησης τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομικό και φορολογικό πλαίσιο.

Όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου ο έλεγχος τήρησε την προβλεπόμενη διαδικασία του άρθρου 28 του ΚΦΔ, ήτοι κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 02/12/2021 το με αριθμό/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 μαζί με τα προσωρινά αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα και προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή το με αριθμό πρωτ./14-12-2021 υπόμνημά του με συνημμένο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών (Οικ. Έτη 2003-2014 & Φορ. Έτη 2014-2016). Ο έλεγχος αφού αξιολόγησε το υπόμνημα του προσφεύγοντος με τα σχετικά προσκομισθέντα στοιχεία τροποποίησε τις αρχικά διαπιστωθείσες διαφορές καθώς δέχθηκε ότι ο προσφεύγων είχε την δυνατότητα να έχει ταμειακά διαθέσιμα εκτός τραπεζικού συστήματος την 01/01/2017.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων ισχυρίζεται την παραβίαση του δικαιώματος της κλήσης προς ακρόαση καθώς στο σημείωμα διαπιστώσεων αναγράφονταν εσφαλμένα το υπόλοιπο των τραπεζικών διαθεσίμων την 01/01/2018 ποσού 79.706,87 ευρώ, αντί του ορθού ποσού 74.832,19 ευρώ που εμφανίζεται στην

στήλη της 31/12/2017. Ως αναφέρεται και στην εισήγηση απόψεων, εκ παραδρομής έχει αναγραφεί από τον έλεγχο το ποσό των 79.706,87 ευρώ στην στήλη «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» αντί του ποσού 74.832,19 ευρώ, ωστόσο με την αναγραφή του συγκεκριμένου ποσού, το τελικό αποτέλεσμα αποβαίνει υπέρ του φορολογούμενου, στο τελικώς διαμορφωθέν υπόλοιπο (ήτοι προσδιορίζεται για το φορολογικό έτος 2018 προσαύξηση λόγω διαφοράς πηγών και αναλώσεων κεφαλαίων στο ποσό των 88.100,58 ευρώ αντί του ποσού 92.975,26 ευρώ) και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του αλυσιτελώς προβάλλεται.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της διαδικασίας της κλήσης προς ακρόαση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

-Ο προσφεύγων ισχυρίζεται την εσφαλμένη εφαρμογή της ανάλυσης ρευστότητας καθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τόσο στο έτος 2017 όσο και στο έτος 2018 ότι το σύνολο των εξόδων του έχουν εξοφληθεί όπως και ότι το σύνολο των εσόδων του έχουν εισπραχθεί ωστόσο ορισμένα έσοδα του έτους 2016 μπορεί να τα εισέπραξε εντός του έτους 2017 ή του έτους 2018, καθώς και ορισμένες δαπάνες του μπορεί να μην έχουν εξοφληθεί έως σήμερα. Ενώ ως προς τον προσδιορισμό των διαθεσίμου πραγματικού κεφαλαίου προς ανάλυση ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις πραγματικές δαπάνες. Ωστόσο ο προσφεύγων αμφισβητεί τις παραδοχές του ελέγχου ως προς τον χρόνο είσπραξης των εσόδων του και πληρωμής των εξόδων χωρίς όμως να προβάλλει συγκεκριμένα στοιχεία ώστε να μπορεί να αποδείξει και να τεκμηριώσει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του. Ως προς τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου, όπως αναλύεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.38 και 39) ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις πραγματικές και όχι τις τεκμαρτές δαπάνες και προσδιόρισε το οικογενειακό πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο την 31/12/2016 στο ποσό των 105.145,50 ευρώ. Το εν λόγω ποσό εν συνεχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προαναφερθείσες Αποφάσεις και οδηγίες της Διοίκησης περιορίσθηκε από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/2016 (ποσού 39.308,16 ευρώ) και λήφθηκε υπόψη ως διαθέσιμα μετρητά την 31.12.2016 στην στήλη «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» το ποσό των 65.837,34.

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 30/11/2021 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, είναι βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ :

-Της υπ' αριθ./**29.12.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

-Της υπ' αριθ./**29.12.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,

-Της υπ' αριθ./**29.12.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01.01.2017 έως 31.12.2017,

-Της υπ' αριθ./**29.12.2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01.01.2018 έως 31.12.2018,

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

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά φόρου εισοδήματος	32.777,46
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.290,31
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	16.388,73
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	55.456,50

(ως η υπ' αριθ./**29.12.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017)

ΦΠΑ

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	355,56	2,55	2,55	353,01

(ως η υπ' αριθ./**29.12.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01.01.2017 έως 31.12.2017)

Φορολογικό έτος 2018

Διαφορά φόρου εισοδήματος	29.073,19
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	5.287,11
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	14.422,35
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	48.782,65

(ως η υπ' αριθ./**29.12.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018)

ΦΠΑ

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πιστωτικό υπόλοιπο	7.988,45	5.407,97	5.407,97	2.580,48
Χρεωστικό υπόλοιπο		991,75	991,75	991,75
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ΚΦΔ		495,88	495,88	495,88
Ποσό φόρου για καταβολή		1.487,63	1.487,63	1.487,63
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	7.988,45	5.407,97	5.407,97	2.580,48

(ως η υπ' αριθ. / **29.12.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01.01.2018 έως 31.12.2018)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .