



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1273

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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.).».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά: α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης

επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2018, γ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, και δ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

α) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 13.436,39 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 6.718,20 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.460,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **21.614,87 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 17.011,20 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 8.505,60 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.591,89 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **28.108,69 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

γ) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 129,51 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 64,76 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **194,27 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022.

δ) Με την υπ' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 208,93 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 104,47 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **313,40 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από οικείων εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και τα διαθέσιμα στοιχεία, καθώς και από την ΠΟΛ. 1033/2014, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, και εισηγήθηκε, ως καταλληλότερη, την επιλογή της τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας ως μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο. Η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης με την από απόφασή της ενέκρινε την εφαρμογή της ως άνω έμμεσης τεχνικής του άρθρου 27 του ν. 4987/2022 για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων κατά τα ελεγχόμενα έτη και ως εκ τούτου, έγινε προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων και παράλληλα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, προκειμένου να επιλεγεί το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα. Από την εν λόγω επεξεργασία και σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1270/2013 και 1050/2014, προέκυψε το εξής αποτέλεσμα:

Φορολογικό έτος	Συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος	Συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Τελικό φορολογητέο εισόδημα
2017	3.220,24	41.790,36	41.790,36
2018	6.510,11	56.878,57	56.878,57

Περαιτέρω, από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος κατά τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι δαπάνες καθαρής αξίας 801,63 ευρώ και 1.180,64 ευρώ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, αποτελούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκε στη φορολογία ΦΠΑ ο εκπιπτόμενος φόρος προστιθέμενης αξίας εισροών ύψους 129,51 ευρώ και 283,36 ευρώ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης οι με αριθμ. προσβαλλόμενες πράξεις για τα φορολογικά έτη 2017-2018.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Εσφαλμένος καταλογισμός στις ελεγχόμενες χρήσεις ποσών καταβλητέων σε επόμενες (διά έκδοσης μεταχρονολογημένων επιταγών).** Συγκεκριμένα, όπως ανέφερε και στις σχετικές από έγγραφες απόψεις του, επιταγές εκδοθείσες μεταχρονολογημένα εντός της χρήσης του 2017 και πληρωτέες εντός της χρήσης του 2018, υπολογίστηκαν για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος 2017. Αντίστοιχα, επιταγές εκδοθείσες μεταχρονολογημένα εντός της χρήσης του 2018 και πληρωτέες εντός της χρήσης του 2019, υπολογίστηκαν για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος του 2018. Ειδικότερα για τη χρήση 2017, ο έλεγχος

υπολόγισε ως αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών το ποσό των 10.562,27 ευρώ, πλην όμως, το αποτέλεσμα αυτό είναι καθόλα εσφαλμένο, καθότι το ορθό ανέρχεται στις 58.317,81 ευρώ. Ομοίως για τη χρήση 2018 ο έλεγχος υπολόγισε ως αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών το ποσό των 20.560,74 ευρώ, πλην όμως το αποτέλεσμα αυτό είναι εσφαλμένο, καθότι το ορθό ανέρχεται στις 21.116,86 ευρώ. Τα ανωτέρω αποδεικνύονται από τις προσκομισθείσες διά των έγγραφων απόψεων του: α) καρτέλες προμηθευτών της χρήσης του 2016, β) καρτέλες των ιδίων προμηθευτών της χρήσης του 2017, γ) καρτέλες των ιδίων προμηθευτών της χρήσης του 2018 και δ) τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που εμπεριέχουν τις εξοφλήσεις των εν θέματι επιταγών.

• **Εσφαλμένη θεώρηση ως καταναλωτικών δαπανών που ήταν επιχειρηματικές στη χρήση του 2018.** Συγκεκριμένα, όπως ανέφερε και στις έγγραφες απόψεις του, ο έλεγχος θεώρησε όλως εσφαλμένως ότι το ποσό για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) ανέρχεται στις 59.108,52 ευρώ, ενώ αντίθετα, το σωστό ποσό ανέρχεται στις 40.247,86 ευρώ. ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς του, με την αιτιολογία ότι προσκόμισε ελλιπή δικαιολογητικά, δεδομένου ότι προσκόμισε αντίγραφα κινήσεων 6 λογαριασμών από σύνολο 10 λογαριασμών που τηρούσε το 2018. Ωστόσο, τα στοιχεία που προσκόμισε ήταν ακριβώς αυτά που είχαν ουσιώδη επιρροή και ο έλεγχος θα έπρεπε να τα λάβει υπόψιν και να τα αξιολογήσει. Αντ' αυτού και μη λαμβάνοντας υπόψιν τα προσκομισθέντα στοιχεία ο έλεγχος υπολόγισε όλως εσφαλμένως το ποσό για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές). Περαιτέρω ο έλεγχος ουδόλως έλαβε υπόψιν τους ισχυρισμούς του ότι το ποσό για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) ανέρχεται σε 40.247,86 ευρώ και όχι σε 59.108,52 ευρώ, και ουδόλως αξιολόγησε τα στοιχεία που προσκόμισε όσον αφορά τις πράξεις που εκδόθηκαν βάσει της από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4987/2022:

«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.

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ):

«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 στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013” αναφέρονται τα εξής:

«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 ιδίων 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.

.....

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.

.....

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 προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σχετικά με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, στο άρθρο 27 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) 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 στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του

άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού" ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β, γ και ε της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

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...

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Άρθρο 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.

Άρθρο 6

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7

Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται

με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Άρθρο 8

Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσθείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή/κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Καταρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα

κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ` του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10

Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων.

Άρθρο 11

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/νο 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, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και από τα στοιχεία που ο έλεγχος είχε στη διάθεση του, διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παράγραφος 2 του ν.4172/2013, καθώς το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018
Δηλωθέντα εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (κωδ. 617)	2.406,00	3.360,00
(+) Δηλωθέν εισόδημα από τόκους	0,82	
(+) Δηλωθέν εισόδημα συζύγου (κωδ. 302)	6.950,38	7.058,97
Δηλωθέν εισόδημα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Κέρδος ή Ζημιά)	-17.812,67	5.329,47
Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος	9.357,20	6.292,62
(-) Ποσά για ιδιωτική ασφάλιση (ΠΟΛ.1033/2014)	1.076,72	1.108,52
(-) Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049, 050)	17.678,62	58.000,00
Σύνολο προσωπικών δαπανών	18.755,34	59.108,52

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα, τα στοιχεία του οποίου προέρχονται από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του βάσει της ΠΟΛ.1033/2014, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 το συνολικό ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντος είναι **9.357,20** ευρώ και **6.292,62** ευρώ αντίστοιχα, ενώ το σύνολο των προσωπικών δαπανών ανέρχεται στο ποσό των **18.755,34** ευρώ και **59.108,52** ευρώ αντίστοιχα και ως εκ τούτου **δεν υφίσταται διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη προσωπικών δαπανών.**

Επειδή, στη συνέχεια, κατόπιν της εισήγησης του ελέγχου και της έκδοσης από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης της σχετικής απόφασης έγκρισης επιλογής της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, για την εφαρμογή της συγκεκριμένης επιλεχθείσας τεχνικής ελέγχου, δημιουργήθηκε ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, ήτοι α) τις «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και β) τις «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ».

Στην πρώτη στήλη, ήτοι στις «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ», συμπεριλήφθηκαν τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του στη διάρκεια της κάθε μίας από τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση, φορολόγηση ή νόμιμη απαλλαγή, ενώ στη δεύτερη στήλη, ήτοι στις «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», συμπεριλήφθηκαν όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, στην διάρκεια της κάθε μίας από τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους. Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ» και «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και η μη αιτιολόγησή της υπόκειται σε φορολόγηση. Από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, προσδιορίστηκαν για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, οι παρακάτω διαφορές στο φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος και της συζύγου του ύψους 38.570,12 (344.626,72-306.056,60) ευρώ και 51.549,10 (625.615,25-574.066,15) ευρώ αντίστοιχα, οι οποίες θεωρούνται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και η μη αιτιολόγησή της υπόκειται σε φορολόγηση.

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01/2017- 31/12/2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01/2017- 31/12/2017
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	18.320,91	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	33.291,60
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	4.000,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	263.816,07	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	2.406,00	6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	279.593,25
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	2.388,46
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	6.951,35	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	10.562,27	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	10.597,97
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	18.755,44
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /νων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	306.056,60	ΣΥΝΟΛΟ	344.626,72

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 01/01/2017-31/12/2017
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	306.056,60
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	344.626,72
Υπόλοιπο	-38.570,12

Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01/2018- 31/12/2018	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01/2018- 31/12/2018
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	33.291,60	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	43.490,72
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	509.794,84	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	3.360,00	6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	510.129,79
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	1.767,69
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	7.058,97	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	20.560,74	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	11.118,53
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	59.108,52
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	

		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /νων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	574.066,15	ΣΥΝΟΛΟ	625.615,25

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 01/01/2018-31/12/2018
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	574.066,15
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	625.615,25
Υπόλοιπο	-51.549,10

Στη συνέχεια, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ.1050/2014, το προσδιορισθέν συνολικό καθαρό οικογενειακό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών συγκρίθηκε με το καθαρό οικογενειακό φορολογητέο εισόδημα που προέκυψε με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων και επιλέχθηκε το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα, ήτοι αυτό που προέκυψε με βάση τις έμμεσες τεχνικές, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	Συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος	Συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Τελικό φορολογητέο εισόδημα
2017	3.220,24	41.790,36	41.790,36
2018	6.510,11	56.878,57	56.878,57

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, όπως ακριβώς και στο με αριθμ. πρωτ. υπόμνημά του επί του με αριθμ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, ότι ο έλεγχος προέβη σε εσφαλμένο καταλογισμό στις ελεγχόμενες χρήσεις ποσών καταβλητέων σε επόμενες (διά έκδοσης μεταχρονολογημένων επιταγών). Συγκεκριμένα, αναφέρει ότι επιταγές εκδοθείσες μεταχρονολογημένα εντός της χρήσης του 2017 και πληρωτέες εντός της χρήσης του 2018, υπολογίστηκαν για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος 2017. Αντίστοιχα, επιταγές εκδοθείσες μεταχρονολογημένα εντός της χρήσης του 2018 και πληρωτέες εντός της χρήσης του 2019, υπολογίστηκαν για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος του 2018. Ειδικότερα αναφέρει τα εξής:

- για τη χρήση 2017, ο έλεγχος υπολόγισε ως αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών το ποσό των 10.562,27 ευρώ, πλην όμως, το ορθό αποτέλεσμα είναι 58.317,81 ευρώ. Αυτό προκύπτει από:

α) τις εκδοθείσες μεταχρονολογημένα εντός του 2016 επιταγές, οι οποίες όμως ήταν πληρωτέες εντός της χρήσης του 2017 και ανέρχονται σε πληρωτέα αξία στο συνολικό ποσό των 17.678,85 ευρώ, β) τις εκδοθείσες μεταχρονολογημένα εντός του 2017 επιταγές, οι οποίες όμως ήταν πληρωτέες εντός της χρήσης του 2018 και ανέρχονται σε πληρωτέα αξία στο συνολικό ποσό των 41.556,62 ευρώ. γ) Από τα ανωτέρω δύο αυτά μεγέθη προκύπτει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών κατά ποσό 23.877,77 ευρώ οφειλόμενο στις επιταγές αυτές. δ) Δεδομένου δε του

ότι κατά τη χρήση του 2016 το υπόλοιπο των προμηθευτών του ανερχόταν στο ποσό των 31.385,72 ευρώ και κατά τη χρήση του 2017 αντιστοίχως στο ποσό των 65.825,76 ευρώ, είχα αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών κατά το ποσό των 34.440,04 ευρώ. Αθροιζόμενο, λοιπόν, το νούμερο αυτό των 34.440,04 ευρώ με το 23.877,77 ευρώ εκ των επιταγών προκύπτει το ορθό ποσό των 58.317,81 ευρώ.

- ομοίως για τη χρήση 2018 ο έλεγχος υπολόγισε ως αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών το ποσό των 20.560,74 ευρώ, πλην όμως το ορθό αποτέλεσμα είναι 21.116,86 ευρώ. Αυτό προκύπτει από: α) τις εκδοθείσες μεταχρονολογημένα εντός του 2017 επιταγές, οι οποίες όμως ήταν πληρωτέες εντός της χρήσης του 2018 και ανέρχονται σε πληρωτέα αξία στο συνολικό ποσό των 41.556,62 ευρώ β) τις εκδοθείσες μεταχρονολογημένα εντός του 2018 επιταγές, οι οποίες όμως ήταν πληρωτέες εντός της χρήσης του 2019 και ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 47.664,88 ευρώ. γ) Από τα ανωτέρω δύο μεγέθη προκύπτει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών κατά ποσό 6.108,26 ευρώ οφειλόμενο στις επιταγές αυτές. δ) Δεδομένου δε του ότι κατά τη χρήση του 2017 το υπόλοιπο των προμηθευτών του ανερχόταν στο ποσό των 65.825,76 ευρώ και κατά τη χρήση του 2018 αντιστοίχως στο ποσό των 80.834,36 ευρώ, είχε αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών κατά το ποσό των 15.008,60 ευρώ. Αθροιζόμενο, λοιπόν, το νούμερο αυτό των 15.008,60 ευρώ με το 6.108,26 ευρώ προκύπτει το ορθό ποσό των 21.116,86 ευρώ

Επειδή, τα ως άνω προσκομιζόμενα στοιχεία είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου, ο οποίος κατέγραψε τα υπόλοιπα των προμηθευτών του προσφεύγοντος κατά την 01/01/2017, 31/12/2017 και 31/12/2018, και διαπίστωσε αύξηση στους πληρωτέους λογαριασμούς ύψους 10.562,27 ευρώ στη χρήση 2017 και 20.560,74 ευρώ στη χρήση 2018, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται το αποτέλεσμα αυτό στις σελίδες 40 και 45 αντίστοιχα της οικείας έκθεσης ελέγχου. Ειδικότερα, τα υπόλοιπα των προμηθευτών που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου, και τα οποία προέκυψαν με βάση τα προσκομισθέντα αρχεία του προσφεύγοντος (καρτέλες και αναλυτικά καθολικά), δε συμφωνούν με τα επικαλούμενα με την ενδικοφανή προσφυγή υπόλοιπα προμηθευτών. Περαιτέρω, όσον αφορά τον ισχυρισμό του σχετικά με τις μεταχρονολογημένες επιταγές, ο έλεγχος εξέτασε αναλυτικά τον εν λόγω ισχυρισμό στις σελίδες 19 έως 24 της έκθεσης ελέγχου, και προέκυψε ότι δεν μπορούν να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα. Ομοίως, και από την Υπηρεσία μας δε δύναται να ληφθούν υπόψη οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, καθώς από τα προσκομισθέντα στοιχεία παρέχεται αποσπασματική και μη επαρκής πληροφόρηση ως προς τον ετεροχρονισμό των πληρωμών σε σχέση με τα δεδουλευμένα έξοδα του. Ο προσφεύγων προσκομίζει πλήθος καρτελών προμηθευτών και κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών που εμπεριέχουν, όπως ισχυρίζεται, τις εξοφλήσεις των εν θέματι μεταχρονολογημένων επιταγών, χωρίς να συσχετίζει κάθε επιταγή με συγκεκριμένο προμηθευτή και συγκεκριμένη τραπεζική εξόφληση. Συνεπώς οι εν λόγω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αορίστως προβαλλόμενοι.

Επειδή, περαιτέρω, και σχετικά με το δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό, στην **A.1041/2019** με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» αναφέρονται τα εξής:

«ΠΙΝΑΚΑΣ 7 (ΠΟΣΑ ΔΑΠΑΝΩΝ ΠΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ Η ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟ)

Στους κωδικούς 049-050 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών», αναγράφονται τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν για τη διατήρηση της μείωσης φόρου σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν.4172/2013. Ο φορολογούμενος απαιτείται να έχει πραγματοποιήσει τις δαπάνες αυτές στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ. και να τις έχει εξοφλήσει με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως ενδεικτικά κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες (χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες, προπληρωμένες κάρτες-prepaid cards), μέσω λογαριασμού πληρωμών Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 4537/2018 (μεταφορά πίστωσης, εντολές άμεσης χρέωσης, πάγιες εντολές, τραπεζικές ή ταχυδρομικές επιταγές), μέσω ηλεκτρονικής τραπεζικής (e-banking), ηλεκτρονικού πορτοφολιού (e-wallet κλπ.), το ελάχιστο ποσό των οποίων προσδιορίζεται ως ποσοστό του φορολογητέου εισοδήματός του, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

.....

Οι δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών που λαμβάνονται υπόψη για τη διατήρηση της μείωσης του φόρου είναι αυτές που ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1005/2017 Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει. Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των παραπάνω έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1062/2017 εγκύκλιο. Οι παραπάνω κωδικοί δεν προσυμπληρώνονται από τη Φορολογική Διοίκηση, αλλά το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό αναγράφεται από τους φορολογούμενους. Προς διευκόλυνση του υπολογισμού αυτού, η Φορολογική Διοίκηση αναρτά την ηλεκτρονική πληροφόρηση που έχει στη διάθεσή της και οι φορολογούμενοι έχοντας οι ίδιοι το βάρος της απόδειξης, αναγράφουν αυτά που πληρούν τις απαιτούμενες προϋποθέσεις. Δαπάνες οι οποίες έχουν μεν εξοφληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής αλλά δεν περιλαμβάνονται στην αναρτώμενη πληροφόρηση, συμπεριλαμβάνονται εφόσον πληρούν τις ίδιες προϋποθέσεις και αποδεικνύονται από τον φορολογούμενο με κάθε πρόσφορο μέσο.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι δαπάνες των κωδικών 049 και 050 της δήλωσης φόρου εισοδήματος, το ποσό των οποίων αναρτάται ηλεκτρονικά από τις τράπεζες, αφορούν δαπάνες φυσικού προσώπου των κατηγοριών που αναλυτικά προβλέπει η παράγραφος 6 του άρθρου 15 του ΚΦΕ και το άρθρο 2 της ΠΟΛ.1005/2017 και οι οποίες μειώνουν το φόρο στη φορολογία εισοδήματος φυσικού προσώπου. Εν προκειμένω, στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ο προσφεύγων με τη σύζυγό του δήλωσαν στους κωδικούς 049 και 050 το συνολικό ποσό των 58.000,00 ευρώ. Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται το σωστό ποσό που αφορά τις προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες διαβίωσής του ανέρχεται στις 40.247,86 ευρώ. Προκειμένου να στηρίξει τον ισχυρισμό του ο προσφεύγων προσκομίζει για το φορολογικό έτος 2018 τις κινήσεις από έξι (6) τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί, και συγκεκριμένα τις κινήσεις του υπ' αριθμ. λογαριασμού όψεως της, του υπ' αριθμ. λογαριασμού όψεως της, του υπ' αριθμ. λογαριασμού ταμιευτηρίου της, του υπ' αριθμ. λογαριασμού ταμιευτηρίου της και του υπ' αριθμ. λογαριασμού ταμιευτηρίου της Σύμφωνα με τα ανωτέρω στοιχεία, υπολογίζει τα ποσά που αφορούν τις επιχειρηματικές του δαπάνες για κάθε λογαριασμό, τις οποίες στη συνέχεια αφαιρεί από το σύνολο των κινήσεων για να προκύψουν οι δαπάνες διαβίωσης. Με αυτόν τον τρόπο καταλήγει ότι το σύνολο των των προσωπικών/οικογενειακών δαπανών διαβίωσης ανέρχεται στο ποσό των 40.247,86 ευρώ ως εξής:

Τραπεζικός λογαριασμός	Προσωπικές δαπάνες
.....	160,00
.....	250,00
.....	24.580,26
.....	3.277,15
.....	107,20
.....	1.260,45
Σύνολο	40.247,86

Επειδή, οι ανωτέρω κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών είχαν προσκομισθεί και στον έλεγχο, ο οποίος ωστόσο αμφισβήτησε τον εν λόγω ισχυρισμό, αναφέροντας ότι τα προσκομισθέντα στοιχεία είναι ελλιπή και αποσπασματικά, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε το σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους είναι δικαιούχος, αφού, σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του, οι ενεργοί τραπεζικοί λογαριασμοί κατά το έτος 2018 με δικαιούχο τον προσφεύγοντα ανέρχονταν σε δέκα (10), όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στη σελίδα 37 της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκομίζει τις αναλυτικές κινήσεις όλων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους είναι δικαιούχος, ώστε να διαπιστωθεί ότι δεν υφίστανται περαιτέρω δαπάνες για το έτος 2018 πέραν των χρεώσεων στους έξι αυτούς τραπεζικούς λογαριασμούς. Ο έλεγχος, παρά τα όσα ισχυρίζεται ο προσφεύγων, δεν υπολόγισε εσφαλμένα το ποσό για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης, αλλά αποδέχθηκε το ποσό που ο ίδιος ο προσφεύγων είχε δηλώσει με τη με αριθμ. υποβληθείσα δήλωσή του, ποσό το οποίο δε δύναται να αναιρεθεί με βάση τα στοιχεία που προσκομίζει ο προσφεύγων. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των 40.247,86 ευρώ δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός και απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, τέλος, όσον αφορά τον έλεγχο του ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000:

*«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.
Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.*

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος κατά τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις διαπιστώθηκε ότι οι παρακάτω δαπάνες καθαρής αξίας 801,63 ευρώ και 1.180,64 ευρώ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, αποτελούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ, ΓΕΥΜΑΤΩΝ) του προσφεύγοντος:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
.....				262,00	
.....				301,63	72,39
.....				103,00	24,72
.....				135,00	32,40
.....					
.....				254,84	61,16
.....				193,55	46,45
.....				212,90	51,10
.....				301,61	72,39
.....				112,90	27,10
.....				104,84	25,16
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018				1.180,64	283,36

Ως ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκε στη φορολογία ΦΠΑ ο εκπιπτόμενος φόρος προστιθέμενης αξίας εισροών ύψους 129,51 ευρώ και 283,36 ευρώ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα. Ο προσφεύγων, ούτε κατά το στάδιο του ελέγχου, αλλά ούτε και με την ενδικοφανή του προσφυγή, προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι ως άνω δαπάνες που ήταν καταχωρημένες στα βιβλία της επιχείρησής του αποτελούν παραγωγικές και όχι προσωπικές του δαπάνες, και συνεπώς ο ισχυρισμός του ότι, όσον αφορά τις πράξεις που εκδόθηκαν βάσει της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, ουδόλως αξιολογήθηκαν τα στοιχεία που προσκόμισε απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των με αριθμ. προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης για τα φορολογικά έτη 2017-2018.

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

Α) Φορολογικό έτος 2017

- Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	3.220,24	41.790,36	41.790,36	38.570,12
	της συζύγου	6.950,44	6.950,44	6.950,44	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	781,50			
	Χρεωστικό ποσό		12.654,89	12.654,89	13.436,39
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			6.718,20	6.718,20	6.718,20
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.460,28	1.460,28	1.460,28
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		131,50	131,50	131,50	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			21.614,87	21.614,87	21.614,87

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

• **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	212.754,90	212.754,90	212.754,90	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	206.354,85	205.553,22	205.553,22	801,63
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	51.061,17	51.061,17	51.061,17	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	51.061,17	50.931,66	50.931,66	129,51
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		129,51	129,51	129,51
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		64,76	64,76	64,76
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		194,27	194,27	194,27
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής

προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

Β) Φορολογικό έτος 2018

• Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	5.329,47	56.878,57	56.878,57	51.549,10
	της συζύγου	7.058,97	7.058,97	7.058,97	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.125,98	18.137,18	18.137,18	17.011,20
Προκαταβολή φόρου		1.125,98	1.125,98	1.125,98	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			8.505,60	8.505,60	8.505,60
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			2.591,89	2.591,89	2.591,89
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		2.901,96	31.010,65	31.010,65	28.108,69

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

• Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	411.124,87	411.124,87	411.124,87	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	365.714,14	364.533,50	364.533,50	1.180,64
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	98.669,97	98.669,97	98.669,97	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	98.744,40	98.461,04	98.461,04	283,36
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	74,43			74,43
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		208,93	208,93	208,93

ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		104,47	104,47	104,47
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		313,40	313,40	313,40
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	74,43			74,43
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.