



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1496

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 10440 ΑΘΗΝΑ

Τηλέφωνο : 2131312382

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

δ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **19/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ διεύθυνση ΤΚ, κατά:

- Της υπ. αριθμ/28-12-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ άρθρου 58 Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

- Της υπ. αριθμ/28-12-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ
- Της υπ. αριθμ/28-12-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΚΦΔ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ. αριθμ/28-12-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο 250,00 ευρώ διότι δεν εξέδωσε επτά παραστατικά πώλησης αγαθών την φορολογική περίοδο 01/01 – 31/12/2017.

Με την υπ. αριθμ/28-12-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 10061,53 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 5030,77 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1104,09 ευρώ πλέον διαφορά φόρου πολυτελούς διαβίωσης ποσού 208,00 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 16404,39 ευρώ.

Με την υπ. αριθμ/28-12-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 12944,78 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 6472,39 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1610,46 ευρώ πλέον διαφορά φόρου πολυτελούς διαβίωσης ποσού 208,00 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 21235,63 ευρώ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2023 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΚΦΔ, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δυνάμει της με αριθ./09-02-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ για τα φορολογικά έτη 2015-2017 και-16.06.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, για το φορολογικό έτος 2018.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του το αντικείμενο εργασιών του προσφεύγοντος «.....», τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών, τα οικονομικά δεδομένα των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων, τα στοιχεία των τραπεζικών κινήσεων, τα στοιχεία taxis/elenxis της Υπηρεσίας μας, τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά/έγγραφα επί της με αριθ./2023 πρόσκλησης του άρθρου 14 του ΚΦΔ καθώς και το με αριθ. πρωτ./2023 έγγραφο υπόμνημα του προσφεύγοντος επί του σημειώματος διαπιστώσεων, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, τα υπό κρίση έτη, κατά τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ, στο ποσό των 22.098,62 € το φορολογικό έτος 2017 και στο ποσό των 32.171,88€ το φορολογικό έτος 2018.

Περαιτέρω, ο έλεγχος καθώς διαπίστωσε ότι πληρούνται στο πρόσωπο του προσφεύγοντος οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ΚΦΕ για προσδιορισμό του εισοδήματος του με βάση έμμεσες μεθόδους ελέγχου [τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματα δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και υφίστανται παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (ΑΕΠ/2023)], εισηγήθηκε ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσης τεχνικής ελέγχου τη μέθοδο της «ανάλυσης ρευστότητας», η οποία εγκρίθηκε με την με αριθ./15-06-2023 απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

Με την εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών προέκυψε αδήλωτη φορολογητέα ύλη ύψους 36.552,47€ το φορολογικό έτος 2017 και ύψους 45.728,80€ το φορολογικό έτος 2018.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει το τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος συνέκρινε το προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων και βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και έλαβε το μεγαλύτερο, ήτοι βάσει των ανωτέρω, το τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις αντίκεινται στην αρχή της νομιμότητας του φόρου και στην αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου
- Η εφαρμογή του άρθρου 27 ν.4174/2013 δια εξειδικεύσεως του τρόπου εφαρμογής με

αποφάσεις του διοικητή της ΑΑΔΕ είναι αντίθετη στην συνταγματική αρχή της νομιμότητας του φόρου.

- Εσφαλμένα λογίστηκε ως δαπάνη για το φορολογικό έτος 2018, ποσό 2000,00 ευρώ το οποίο κατέβαλε ως προκαταβολή για αγορά αυτοκινήτου για λογαριασμό του πατέρα του -μέσω τραπεζικού εμβάσματος- και το οποίο έλαβε πίσω με μετρητά από τον πατέρα του

Όσον αφορά τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των κείμενων νομοθετικών διατάξεων και εγκυκλίων, όπως ισχύουν για το υπό κρίση έτη, και οφείλει να ενεργήσει μόνο αυτών.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Όσον αφορά τον 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος σε βάρος του προσφεύγοντος τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 και προσδιορίστηκαν τα εισοδήματα του ως κατωτέρω:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2017						
Περιγραφή Φορολογητέου Εισοδήματος	Δήλωσης		Βάσει ελέγχου γενικών διατάξεων		Βάσει ελέγχου έμμεσων μεθόδων	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις						
Εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα			397,50 €			
Κέρδη / ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα	-7.507,15 €		-4.117,71 €			
Προσαύξηση άρθρου 21 § 4					36.552,47 €	
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	9.094,52 €	5.100,00 €	21.667,64 €	5.100,00 €		
Εισόδημα από μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα	33,48 €		33,48 €		33,48 €	
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία						
Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Φορολογητέο εισόδημα	9.128,00 €	5.100,00 €	22.098,62 €	5.100,00 €	36.585,95 €	0,00 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2018						
Περιγραφή Φορολογητέου Εισοδήματος	Δήλωσης		Βάσει ελέγχου γενικών διατάξεων		Βάσει ελέγχου έμμεσων μεθόδων	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις						
Κέρδη / ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα	-13.534,20 €		-8.363,34 €			
Προσαύξηση άρθρου 21 § 4					45.728,80 €	
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	18.616,92 €	5.100,00 €	32.164,80 €	5.100,00 €		
Εισόδημα από μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα	7,08 €		7,08 €		7,08 €	
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία						
Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Φορολογητέο εισόδημα	18624,00 €	5100,00 €	32171,88 €	5.100,00 €	45.735,88 €	0,00 €

Επιπροσθέτως διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε για το φορολογικό έτος 2017 στην παράβαση της μη έκδοσης επτά (7) παραστατικών πωλήσεων (φορολογικών στοιχείων) χονδρικής πώλησης αγροτικών προϊόντων παραγωγής του συνολικής καθαρής αξίας 397,50€ με αναλογούν ΦΠΑ 51,68€, οι οποίες αποτελούν παραβάσεις της παρ. 1, άρθρο 58Α, ν. 4174/2013, ως ίσχυε κατά τον χρόνο της διάπραξης τους.

Καθώς η διαπίστωση των ανωτέρω παραβάσεων έγινε στο πλαίσιο του ίδιου ελέγχου και αφορούν το ίδιο φορολογικό έτος, επιβλήθηκε άπαξ το πρόστιμο της παρ. 1, άρθρο 58Α, ν. 4174/2013, ήτοι πρόστιμο συνολικού ποσού 250,00 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών

δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με θέμα: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

«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.

...

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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-02-2014 με θέμα “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 έμμεσου προσδιορισμού.”:

«...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 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 έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της. ...

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 υπ όψη 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. ...

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 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι δυνάμει των υπ' αριθ.-09.02.2023 και-16.06.2023 εντολών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΚΦΔ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Κατά την διάρκεια του ελέγχου ο ελεγχόμενος προσκόμισε το με αριθμόν/14-12-2023 Υπόμνημα.

Στο ανωτέρω υπόμνημα επικαλείται τα εξής:

- Ο φόρος εισοδήματος έτους 2016 – ο οποίος εξοφλήθηκε εντός του έτους 2017 - ποσού 3870,70 ευρώ πληρώθηκε με πιστωτική κάρτα οπότε και πρέπει ανάλογο ποσό να εκληφθεί ως έσοδο από δάνειο
- Ο φόρος εισοδήματος έτους 2017 – ο οποίος εξοφλήθηκε εντός του έτους 2018 - ποσού 3724,27 ευρώ πληρώθηκε με πιστωτική κάρτα οπότε και πρέπει ανάλογο ποσό να εκληφθεί ως έσοδο από δάνειο
- Εσφαλμένα λογίστηκε ως δαπάνη για το φορολογικό έτος 2018, ποσό 2000,00 ευρώ το οποίο κατέβαλε ως προκαταβολή για αγορά αυτοκινήτου για λογαριασμό του πατέρα του -μέσω τραπεζικού εμβάσματος- και το οποίο έλαβε πίσω με μετρητά από τον πατέρα του

Επειδή, στην συνέχεια ο έλεγχος έκανε δεκτά το 1^ο και 2^ο επιχείρημα του προσφεύγοντος και μείωσε τα αδήλωτα εισοδήματα ετών 2017 και 2018, ενώ αντέκρουσε αναλυτικά και απέρριψε τα αναφερθέντα στο 3^ο επιχείρημα του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων - στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται τα ήδη λεχθέντα στο 3^ο επιχείρημα του υπομνήματός του και δεν προσκομίζει κανένα νέο στοιχείο, ήτοι δικαιολογητικό με βέβαιη ημερομηνία που να ανάγεται στα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 28/12/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ και ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **19/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και την επικύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
υπ. αριθμ/28-12-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017	250,00 ευρώ	250,00 ευρώ
υπ. αριθμ/28-12-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2017	Διαφορά φόρου: 10061,53 € Πρόστιμο άρ.58: 5030,77 € Ειδ.εις.αλλ: 1104,09 € Διαφ.φόρ.πολ.διαβ:208,00 € Σύνολο: 16404,39 ευρώ.	Διαφορά φόρου: 10061,53 € Πρόστιμο άρ.58: 5030,77 € Ειδ.εις.αλλ: 1104,09 € Διαφ.φόρ.πολ.διαβ:208,00 € Σύνολο: 16404,39 ευρώ.
υπ. αριθμ/28-12-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018	Διαφορά φόρου: 12944,78 € Πρόστιμο άρ.58: 6472,39€ Ειδ.εις.αλλ:1610,46€ Διαφ.φόρ.πολ.διαβ:208,00 € Σύνολο: 21235,63 ευρώ.	Διαφορά φόρου: 12944,78 € Πρόστιμο άρ.58: 6472,39€ Ειδ.εις.αλλ:1610,46€ Διαφ.φόρ.πολ.διαβ:208,00 € Σύνολο: 21235,63 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.