



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08.05.2024

Αριθμός απόφασης: 1329

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. 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.

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά α) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017 και γ) του υπ' αριθ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Επί της από και με αριθμό 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.722,36 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 2.861,18€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.780,98 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 10.364,52 €.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 10.146,42 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 ποσού 4.763,81€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14.910,23 €.

- Με τον υπ' αριθ. Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του Ν.4987/2022, περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 309,40 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 2.578,39 € και Φ.Π.Α. 618,81 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 §1 του Ν.4987/2022.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για ατομική επιχείρηση, με κύρια δραστηριότητα η οποία κατά την υπό κρίση περίοδο, τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Δυνάμει της αριθμό εντολής του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στα λογιστικά αρχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων των Ν.4172/2013, Ν.2859/2000 και Ν.4308/2013, για το φορολογικό έτος 2017.

Κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστικές διαφορές ύψους 8.666,65 €, ήτοι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ). Συγκεκριμένα,

- από το λογαριασμό «Δαπάνες με Φ.Π.Α.», ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, το ποσό των 8.384,00 € που αφορά τιμολόγιο εκδόσεως της επιχείρησης, διότι δεν προσκομίστηκε το φορολογικό στοιχείο και ο τρόπος εξόφλησης, και
- από το λογαριασμό «Δαπάνες με Φ.Π.Α.» ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 23 του Ν. 4172/2013, τα ποσά

των 106,08€, 58,90€ & 114,67€ που αφορούν τα με αριθ.
παραστατικά δαπανών με εκδότη την καθώς αφορούν προσωπικές
καταναλωτικές δαπάνες.

Περαιτέρω, έγινε άρση τραπεζικού απορρήτου και ο προσφεύγων κλήθηκε να παράσχει διευκρινίσεις και επεξηγήσεις σχετικά με πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς στο ελεγχόμενο έτος, οι οποίες σύμφωνα με την αιτιολογία αποτελούν καταθέσεις μετρητών, καταθέσεις επιταγών ή μεταφορά από λογαριασμό τρίτου για τις οποίες δεν αναγράφεται αιτιολογία ή η αιτιολογία είναι ασαφής για την εξαγωγή ασφαλούς συμπεράσματος για το εάν τα χρηματικά ποσά αυτά έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου εισοδήματος ή εάν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ.4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις του προσφεύγοντος, κατέληξε ότι για τη χρήση 2017, υφίσταται προσαύξηση περιουσίας ύψους 35.802,89 €, καθώς για το εν λόγω ποσό δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσης.

Επιπροσθέτως, ο έλεγχος απέστειλε αίτημα χορήγησης στοιχείων στη προκειμένου να θέσει στη διάθεσή του ακριβή αντίγραφα του αναλυτικού καθολικού της καρτέλας πελάτη, καθώς και των αναλυτικών καταστάσεων των αποστολών που πραγματοποίησε ο προσφεύγων για την μεταφορά των εμπορευμάτων της ατομικής του επιχείρησης. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε μεταξύ των καταστάσεων που απέστειλε η και των αναλυτικών στοιχείων εσόδων της Μηνιαίας Κατάστασης του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων που τηρεί ο προσφεύγων, διαπιστώθηκε η μη έκδοση, στη χρήση 2017, σε σαράντα (40) περιπτώσεις, Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών (ΑΛΣ) συνολικής καθαρής αξίας 2.578,39 € πλέον Φ.Π.Α 24% αξίας 618,81 €, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.5§3, 12§1 και 13 του Ν.4308/2014.

Κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, προσδιορίστηκε στο ποσό των 20.903,47 €, ως εξής:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	53.111,60	
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ)	2.578,39	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ		55.689,99
ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ		34.386,10
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ - ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ		44.869,96
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 23 ΤΟΥ Ν. 4172/2013		8.666,65
ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ		-14.899,42
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ		35.802,89
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		20.903,47

Επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος, το φορολογικό έτος 2017, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών διαβίωσής του και ως εκ τούτου πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όπως αυτές ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 28 του

N.4172/2013, για τον προσδιορισμό των εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα. Καταλληλότερη μέθοδος για τη συγκεκριμένη περίπτωση κρίθηκε η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας. Το ποσό της διαφοράς μεταξύ της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», ύψους 50.704,33 €, όπως αυτό προσδιορίστηκε από την ανωτέρω μέθοδο, θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη στο έτος 2017.

Μετά από τη σύγκριση των εισοδημάτων που προέκυψαν βάσει των γενικών διατάξεων και της έμμεσης τεχνικής, προσδιορίστηκαν τα εισοδήματα του προσφεύγοντος από όλες τις πηγές εισοδήματος και το τελικό φορολογητέο εισόδημα, για το υπό κρίση φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος	Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Δήλωσης	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου	Φορολογητέο Εισόδημα Που Λαμβάνεται υπόψη για τον Προσδιορισμό Του Φόρου Εισοδήματος
1/1 - 31/12/2017	-26.144,46	20.903,47	24.559,87	24.559,87

Συνεπώς, ο έλεγχος έλαβε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2017, το προσδιορισθέν βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ενώ παράλληλα επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές.

Από τον έλεγχο εκδόθηκε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4987/2022, καθώς και το με αριθμό συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017. Ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο, προχώρησε στη σύνταξη των από εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Εσφαλμένα απορρίπτεται από το ποσό των πιστώσεων που ανέρχεται στο ποσό των 101.661,27 €, το ποσό των 3.197,90 € (2.578,39 € πλέον ΦΠΑ ποσού 618,81 €) που αφορούσε πωλήσεις εμπορευμάτων μέσω της γενικής ταχυδρομικής με το αιτιολογικό ότι δήθεν «δεν αντιστοιχίστηκε η έκδοση των φορολογικών στοιχείων από τον ελεγχόμενο στις αντίστοιχες ημερομηνίες του πίνακα των μη εκδοθέντων στοιχείων [...]». Η εταιρεία ταχυμεταφοράς δεν παραλάμβανε μια - μια τις παραγγελίες κατά την ίδια ημέρα που γίνονταν αυτές, αλλά αρκετές μαζί σε μεταγενέστερο χρόνο (και σε κάθε μια από αυτές εσωκλείονταν η σχετική της απόδειξη λιανικής πώλησης). Σε κάθε απόδειξη λιανικής πώλησης όμως δεν αναγράφεται ποτέ το ονοματεπώνυμο του ιδιώτη αγοραστή, γι' αυτό δεν μπορεί να αντιστοιχηθεί. Η γενική ταχυδρομική, αφού εισέπραττε συνολικά για ένα μεγάλο αριθμό παραγγελιών, του απέδιδε τις εισπράξεις που αφορούσαν είτε τον τρέχοντα μήνα (αρκετές

ημέρες αργότερα από την έκδοση του παραστατικού) είτε κάποιες φορές και τον προηγούμενο μήνα.

2. Εσφαλμένα απορρίπτεται ο ισχυρισμός του ότι από την πώληση ενός διαμερίσματος με τίμημα πώλησης 137.000,00 €, το χρηματικό ποσό των 50.000,00 € το έλαβε μετρητοίς. Δεν αιτιολογείται η θέση του ελέγχου ότι το ανωτέρω ποσό καθώς και το ποσό των 10.000,00 € που έκανε ανάληψη στις (αλλά και το συνολικό χρηματικό ποσό που έκανε ανάληψη τα έτη 2014, 2015 και 2016, όπως θα αναλυθεί σε επόμενο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας προσφυγής) αναλώθηκαν κατά το μισό έτος του 2015 και κατά το έτος 2016, και όχι στο ελεγχόμενο έτος 2017. Τονίζει μάλιστα ότι σύμφωνα με τα οικονομικά δεδομένα των ετών 2015 και 2016 που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου, για το έτος 2015 προκύπτει πλεόνασμα 6.954 €, ενώ για το 2016 προκύπτει πλεόνασμα 618,22 €.

3. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίσθηκε ως έξοδο από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης το ποσό των 8.384,00 € πλέον ΦΠΑ που αφορούσε σε τιμολόγιο εκδόσεως, καθώς εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο.

4. Από τις προσκομιζόμενες κινήσεις λογαριασμού στην προκύπτει ότι έκανε αναλήψεις α) το 2014 ύψους 16.426,10 € από ΑΤΜ και από το ταμείο της τράπεζας, β) το 2015 ύψους 8.860,00 € από ΑΤΜ και 50.000,00 € μετρητά από το ταμείο της τράπεζας, γ) το 2016 ύψους 7.240,00 € από ΑΤΜ και δ) το 2017 ύψους 3.860,00 € από ΑΤΜ, ενώ από την έκανε αναλήψεις στο έτος 2016 ύψους 1.180,00 € ευρώ. Επομένως, συνολικά το χρηματικό ποσό των μετρητών που έκανε ανάληψη στα έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 ανήλθε στις 87.566,10 €, ποσό που δικαιολογεί την δυνατότητα να καταθέσει μέρος αυτού σε τραπεζικό λογαριασμό του στο ελεγχόμενο έτος. Επιπλέον των ανωτέρω και σύμφωνα με το ηλεκτρονικό βιβλίο εσόδων – εξόδων, στο 2017 εισέπραξε και το ποσό των 65.840,93 € συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, μέρος του οποίου κατατέθηκαν σε τραπεζικό του λογαριασμό. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι εσφαλμένως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ότι ο ίδιος στο έτος 2017 κατείχε μετρητά τα οποία και κατέθ..... στους λογαριασμούς του στο ελεγχόμενο έτος.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο σχετικά με τη μη έκδοση ΑΛΠ:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

- β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.
- γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
- δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.
- ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. ...
5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.
6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.
7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.
8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. ...
10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρο 58^Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.» του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. ...»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής απέστειλε αίτημα χορήγησης στοιχείων στη, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου ακριβή αντίγραφα του αναλυτικού καθολικού της καρτέλας πελάτη που αφορά στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, καθώς και ακριβή αντίγραφα των αναλυτικών καταστάσεων των αποστολών που πραγματοποίησε ο προσφεύγων για την μεταφορά των εμπορευμάτων.

Επειδή, ηανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου και απέστειλε στον έλεγχο λίστα με τις αποστολές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων, καθώς και τη λογιστική καρτέλα πελάτη (αριθ. πρωτ.).

Επειδή, κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου που διενεργήθηκε μεταξύ των παραπάνω καταστάσεων τηςκαι των αναλυτικών στοιχείων εσόδων της Μηνιαίας Κατάστασης του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε η μη έκδοση σαράντα (400 Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών (ΑΛΣ) συνολικής καθαρής αξίας 2.578,39 € πλέον Φ.Π.Α 24% αξίας 618,81 €. Ειδικότερα, στην ενότητα «11. Πρόσθ.....ς Ενέργειες» της απόέκθεσης ελέγχου παρατίθεται πίνακας με τις περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, ανά ημερομηνία, ονοματεπώνυμο πελάτη και αξία συναλλαγής. Με την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο προσφεύγων υπέβαλε στον έλεγχο υπόμνημα με τις αντιρρήσεις του, ωστόσο δεν αντιστοιχίστηκε η έκδοση φορολογικών στοιχείων με τις αντίστοιχες ημερομηνίες. Ακολουθώντας, επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται περίπτωση μη έκδοσης ΑΛΣ και ότι ο έλεγχος λανθασμένα υποστηρίζει ότι η έκδοση της απόδειξης δεν μπορεί να διαφέρει χρονικά μεγάλο διάστημα από τη φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων. Ειδικότερα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφενός η εταιρεία ταχυμεταφοράς δεν παραλάμβανε μια - μια τις παραγγελίες κατά την ίδια ημέρα που γίνονταν αυτές, αλλά αρκετές μαζί σε μεταγενέστερο χρόνο (και σε κάθε μια από αυτές εσωκλείονταν η σχετική της απόδειξη λιανικής πώλησης) και αφετέρου ότι σε κάθε απόδειξη λιανικής πώλησης δεν αναγράφεται ποτέ το ονοματεπώνυμο του ιδιώτη αγοραστή και για το λόγο αυτό δεν μπορεί να τις αντιστοιχήσει με τις αποστολές μέσω courier. Η, αφού εισέπραττε συνολικά για ένα μεγάλο αριθμό παραγγελιών, του απέδιδε τις εισπράξεις που αφορούσαν είτε τον τρέχοντα μήνα (αρκετές ημέρες αργότερα από την έκδοση του παραστατικού) είτε κάποιες φορές και τον προηγούμενο μήνα.

Επειδή, η έκδοση της ΑΛΣ αποτελεί και το συνοδευτικό έγγραφο μεταφοράς των εμπορευμάτων σύμφωνα με τα ΕΛΠ (άρθρο 9), συνεπώς η έκδοσή της δεν μπορεί να απέχει

χρονικά μεγάλο διάστημα από την φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων και σε κάθε περίπτωση προηγείται αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε έρευνα στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος προκειμένου να αντιστοιχήσει ο έλεγχος τις επίμαχες εισπράξεις με παραστατικά έως και πέντε ημέρες πριν. Από την ανωτέρω ελεγκτική επαλήθευση προέκυψε ότι δεν είχαν εκδοθεί τα προβλεπόμενα παραστατικά.

Επειδή, ο προσφεύγων, τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου όσο και κατά το στάδιο υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν απέδειξε τους ισχυρισμούς του με συγκεκριμένα στοιχεία που να αφορούν το κρινόμενο έτος 2017, αλλά προσκόμισε μόνο αποσπασματικά στοιχεία από 10.11.2023 έως 10.01.2024, από τα οποία υποστηρίζει ότι προκύπτει ο συσχετισμός των αποδείξεων αποστολής τηςμε τις εισπράξεις και ότι η απόδοση των χρημάτων από τηέγινε 7, 15 ή ακόμα και 27 ημέρες αργότερα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 2^ο και 4^ο προβαλλόμενο λόγο σχετικά με τη διακράτηση μετρητών εις χείρας από την πώληση διαμερίσματος και από αναλήψεις προηγούμενων ετών:

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 Ν.4987/2022, 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 εμμέσου προσδιορισμού.”: «...Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

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 ελέγχου, 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, όπως ορίζεται στην ΠΟΛ 1270/2013 με θέμα «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου», «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 τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Αττικής, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όπως αυτές ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και διαπιστώθηκε ότι στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2017, το συνολικό ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν καλύπτει τις προσωπικές και οικογενειακές του δαπάνες. Συγκεκριμένα, «Λαμβάνοντας υπόψη, την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του ελεγχόμενου και της συζύγου του, τα εκκαθαριστικά σημειώματα των φορολογικού έτους 2017, καθώς και στοιχεία από το σύστημα taxis (υποσύστημα εσόδων), για τις πραγματικές οικογενειακές δαπάνες, προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα [...]

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2017
Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος ελεγχόμενου	33.600,11
1. Τόκοι δικαιώματα (έντυπο Ε1 κωδ. 667)	0,11
2. Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση (Ε1 κωδ. 103 & 105)	33.600,00
(πλέον) Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος συζύγου –μαζί με τα απαλλασσόμενα έσοδα (κωδ. Ε1 302, 390,104, 668,404, 662)	0,00

(Μείον) Ζημιά από επιχειρηματική δραστηριότητα (κωδ. Ε1 413 -414)	26.144,46
(Μείον) Σύνολο προσωπικών και οικογενειακών δαπανών (κωδ. Ε1 769, 727, 051, 049 και δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014)	57.078,86
(Μείον) Φόροι που πληρώθηκαν στη χρήση (και από τη σύζυγο) – πληροφορίες που αντλήθηκαν από το σύστημα TAXIS	20.005,99
ΣΥΝΟΛΟ	-69.629,20

Σημείωση:

Το σύνολο των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών αναλύονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	
Φορολογικό έτος	2017
Αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά (κωδ. 743 έντυπο Ε1)	
Τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής (κωδ. 727 έντυπο Ε1)	
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049 & 50 έντυπο Ε1)	40.760,86
Κατάσταση καταβληθέντων διδάκτρων και πληρωμών σε ιδιωτικά εκπαιδευτήρια (κωδ. 769 έντυπο Ε1 - άρθρο 4 ΠΟΛ 1033/2014)	15.209,20
Βεβαιώσεις που χορηγούν επιχειρήσεις ιδιωτικής ασφάλειας (άρθρο 2.1 ΠΟΛ 1033/2014)	1.108,80
ΣΥΝΟΛΟ	57.078,86

...»

Επειδή, περαιτέρω, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος για το έτος 2017, προέκυψαν πιστώσεις συνολικού ύψους 35.802,89 €, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας καθώς για το εν λόγω ποσό δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4987/2022.

Επειδή, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως ο έλεγχος με την απόέκθεσή του, απέρριψε τον ισχυρισμό του σχετικά με τη διακράτηση μετρητών εις χείρας του προερχόμενα από πώληση διαμερίσματος την, τα οποία αφενός είχε τη δυνατότητα το υπό κρίση έτος 2017 να δαπανήσει για να καλύψει τις δαπάνες διαβίωσής του και αφετέρου, σε συνδυασμό με αναλήψεις που πραγματοποίησε σε προγενέστερα έτη, να καταθέσει το έτος 2017 στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Επειδή, ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής του στο ελεγχόμενο έτος 2017, υπήρχαν στην διάθεσή του μετρητά που αποκτήθηκαν από την πώληση διαμερίσματος την έναντι συνολικού τιμήματος 137.000,00 €. Από τα 137.000,00 € έλαβε 2.000,00 € σε μετρητά και 47.88,76 € με τραπεζική επιταγή της και η οποία κατατέθηκε σε λογαριασμό του στην Από τα χρήματα αυτά πραγματοποίησε ανάληψη μετρητών ποσού 10.000,00 € στις Τα υπόλοιπα 65.000,00 € εισπράχθηκαν το 2015 με ισόποση επιταγή που εκδόθηκε την

..... Την εν λόγω επιταγή την εισέπραξε σε μετρητά λόγω των ιδιαίτερα δυσμενών οικονομικών συνθηκών της εποχής και της οικονομικής αβεβαιότητας που επικρατούσε (capital controls).

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, εκτός από τα ανωτέρω ποσά που είχε στην κατοχή του σε μετρητά, προέβη και σε αναλήψεις μετρητών από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς κατά τη διάρκεια των ετών 2014 έως και 2017, συνολικού ποσού 87.566,10 €, το οποίο του έδινε τη δυνατότητα να καταθέσει μέρος αυτού στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Επειδή, ο έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις για την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, απέστειλε στον προσφεύγοντα προς συμπλήρωση τα έντυπα «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο». Ο προσφεύγων δήλωσε ως διαθέσιμα μετρητά κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου μηδενικό ποσό.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1270/2013, «Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα : Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές - υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο.». Ως εκ τούτου ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν υπήρχαν διαθέσιμα κεφάλαια (μετρητά) από προηγούμενες χρήσεις.

Επειδή, η συμπλήρωση των εν λόγω εντύπων και την κατάθεσή τους στον έλεγχο από τον ελεγχόμενο είναι ουσιαστική, αφού σ' αυτά ο προσφεύγων εκτός των λοιπών πληροφοριακών στοιχείων πρέπει να αναφέρει και τα διαθέσιμα μετρητά που κατέχει, αιτιολογώντας το αναγραφόμενο ποσό, προσκομίζοντας στον έλεγχο τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, ο έλεγχος ως όφειλε, διασταύρωσε εάν υπήρχε η δυνατότητα από τον προσφεύγοντα να κατέχει εις χείρας το ποσό που ισχυρίζεται. Άλλωστε, η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο ο έλεγχος οφείλει να εξετάσει και να εκτιμήσει με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή του (ΣτΕ 884/2016). Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου «Ο ελεγχόμενος προσκόμισε αντίγραφο της με αριθ. ποσού 65.000,00 € στις το οποίο ισχυρίζεται ότι εισέπραξε της μετρητοίς. Από τον έλεγχο της εν λόγω επιταγής προκύπτει ότι το ποσό των 50.000,00 € (30 τεμ. X 100,00 Ευρώ και 400 τεμ. X 50,00 €) ενδέχεται να εισέπραξε σε μετρητά χωρίς όμως να παρέχει περαιτέρω πληροφορίες. Ο έλεγχος δεν αποδέχεται τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου καθότι η εκταμίευση της επιταγής έγινε το έτος 2015. Έκτοτε μεσολάβησε η χρήση 2015 & 2016, οι οποίες ήταν ζημιογόνες, ενώ οι ατομικές & επαγγελματικές δαπάνες ήταν τουλάχιστον ύψους 30.666,44 € για το έτος 2015 & 31.976,78 € για το έτος 2016, ενώ τα αντίστοιχα έσοδα (εκμίσθωση ακινήτων) να ανέρχονται σε 37.620,23 € για το 2015 και σε 32.595,00 € για το 2016. Ωστόσο, στην τρέχουσα ελεγχόμενη χρήση του έτους 2017, οι ατομικές και επαγγελματικές του δαπάνες ανέρχονται σε 105.478,88 € οι οποίες δεν καλύπτονται από τα αντίστοιχα έσοδα ύψους 33.000,00 €. Συνεπώς από την ανάλυση που προηγήθηκε εμφανώς προκύπτει ότι τα ισχυριζόμενα εις χείρας μετρητά ήδη αναλώθηκαν σε δαπάνες διαβίωσης ή επιχειρηματικές, μη δυνάμενα να κατατεθούν όπως ισχυρίζεται.»

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται την ύπαρξη μετρητών, από την πώληση διαμερίσματος και από αναλήψεις προηγούμενων ετών, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει σχετικό πίνακα ανάλωσης με τις πραγματοποιηθείσες πραγματικές δαπάνες του, από τον οποίο να προκύπτει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο/μετρητά εις χείρας.

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος σε κάθε περίπτωση φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν αιτιολόγησε με τεκμηριωμένα στοιχεία τη διαφορά μεταξύ της προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου φορολογητέας ύλης και της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, ύψους 50.704,33 €, για το φορολογικό έτος 2017.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται απορριπτέος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο σχετικά με τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, του τιμολογίου εκδόσεως της επιχείρησης

Επειδή ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017, δαπάνη ύψους 8.384,00 €, που αντιστοιχεί σε τιμολόγιο εκδόσεως της επιχείρησης «..... προσκομίζοντας στοιχεία σχετικά με τον τρόπο εξόφλησής του.

Επειδή, ο ανωτέρω προβαλλόμενος λόγος αφορά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος με βάση τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος [άρθρο 23 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)] και δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος έλαβε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2017, το προσδιορισθέν βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και όχι εκείνο που προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** α) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017 και γ) του υπ' αριθ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	5.722,36	5.722,36
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.861,18	2.861,18
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.780,98	1.780,98
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.364,52	10.364,52

Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	10.146,42	10.146,42
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	4.763,81	4.763,81
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.910,23	14.910,23

Ο υπ' αριθ. Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017:

Καταλογιζόμενο ποσό: 309,40 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Ο/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.