



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19.6.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1885

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **24-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, ως κληρονόμου του με **ΑΦΜ** που απεβίωσε στις, κατοίκου Μεσσηνίας, ΤΚ., κατά της με αριθμό/22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και της με αριθμό/22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2024 ΕΜΠ/21-05-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα.
8. Τη με αριθ./22-05-2024 απόφαση του Προϊστάμενου της Υπηρεσίας μας, περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., ως κληρονόμου του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις 27-12-2023, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./22-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος στις 22/11/2023, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 39.062,32€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 19.531,17€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 9.350,58€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 67.944,07€.

β) Με την υπ' αριθ./22-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος στις 22/11/2023, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 2.823,49€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 1.302,86€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 348,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 4.474,35€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 22/12/2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στον θανόντα πατέρα του προσφευγοντος, ΑΦΜ, ο οποίος διατηρούσε ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «.....», και κατά τις υπό κρίση περιόδους, τηρούσε απλογραφικά βιβλία, διενεργήθηκε έλεγχος των φορολογικών ετών 2017 και 2018 βάσει της υπ' αριθ...../0/02-05-2023 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας. Στα πλαίσια των εν λόγω ελέγχου κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ./03-05-2023 Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4987/2022 για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων, των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων καθώς και των δικαιολογητικών των φορολογικών δηλώσεων, όπως επίσης η με αριθ./04-05-2023 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων του Ν.4512/2018. Ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω πρόσκληση, ο ελεγχόμενος, έθεσε τα ζητηθέντα στη διάθεση του ελέγχου.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) και στοιχεία, εφαρμόζοντας τις διατάξεις των ν.4172/2013, ν.4308/2014, καθώς και τις ελεγκτικές

επαληθεύσεις της Α.1293/2019, προσδιορίστηκε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές εισοδήματος με βάση τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως ίσχυαν κατά τα ελεγχόμενα έτη, ως εξής:

Φορολογητέο εισόδημα (γενικές διατάξεις)	Φορ. Έτος 2017		Φορ. Έτος 2018	
	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
Εισόδημα από αγροτική/επιχειρηματική δραστηριότητα	10.610,65	11.499,15	21.115,43	29.075,28
Καθαρό εισόδημα από ακίνητα	3.420,00	3.420,00	3.420,00	3.420,00
Μερίσματα, τόκοι	0,65	0,65	2,39	2,39
Προσπιθέμενη Διαφορά Αντικειμενικών Δαπανών	5.890,67	15.759,07		
Φορολογητέο εισόδημα	19.921,97	30.678,87	24.537,82	32.497,67

Ακολούθως, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι το ποσό του δηλωθέντος οικογενειακού εισοδήματος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης έκρινε ότι, βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και κατάλληλη μέθοδος για τον εντοπισμό τυχόν μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, αποτελεί η αξιολόγηση των μεταβολών της περιουσίας του, και συγκεκριμένα η Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας σύμφωνα και με την υπ' αριθμ. .../09-05-2023 Απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1171/2013 κοινοποιήθηκε νόμιμα στον ελεγχόμενο, η με αριθ. πρωτ./2023 επιστολή με σκοπό τη συμπλήρωση των επισυναπτόμενων σε αυτή τριών εντύπων, ήτοι:

1. Του εντύπου «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 01/01/2017»
2. Του εντύπου «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 31/12/2017 και την 31/12/2018»
3. Του εντύπου «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-Μεταβολές-Υποχρεώσεις»

Για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής ελέγχου, δημιουργήθηκε ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, ήτοι τις «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και τις «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», αξιοποιώντας στοιχεία και πληροφορίες από το σύστημα "elenxis/taxis", το ηλεκτρονικό αρχείο τραπεζικών συναλλαγών (Σ.Μ.Τ.Λ.), τα δεδομένα που περιλαμβάνονται στην ΠΟΛ.1033/2014, το Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης και τους Πίνακες Διαθεσίμων Περιουσιακών Στοιχείων που ζητήθηκαν από τον ελεγχόμενο.

Βάσει του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» για το φορολογικό έτος 2017 ποσού -177.191,30 € ενώ για το φορολογικό έτος 2018 προέκυψε θετική διαφορά ποσού 9.497,40 € αντίστοιχα, η οποία, μετά την επίδοση του Σημειώματος

Διαπιστώσεων Ελέγχου και του επ' αυτού υπομνήματος, προσδιορίστηκε στο ποσό-122.297,81€ για το φορολογικό έτος 2017, ενώ για το φορολογικό έτος 2018 παρέμεινε το ίδιο, ως κάτωθι:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	Χρήση 1/1/2017	Χρήση 1/1/2018	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	Χρήση 1/1-31/12/2017	Χρήση 1/1-31/12/2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης	13.318,60	31.562,78	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης	31.562,78	9.962,07
2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης	192.633,71-13.318,60= 179.315,11	246.278,98	2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης	246.278,98	211.278,98
3.Αναλήψεις από επιχείρηση/εις			3.Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	175.893,96	243.547,84	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5.Έσοδα από λοιπές πηγες (ενοίκια)	11.550,00	11.550,00	5.Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών-δόσεις δανείων)	13.806,17	
6.Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα			6.Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	120.769,69	156.320,05
7.Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως – εισφορές Ο.Α.Ε.Ε.	76.550,96	105.274,37
8.Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα			8.Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή		35.047,28

			επαγγελματικών δανείων		
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη (πιστωτικοί τόκοι)	0,72	2,58	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	1.526,76	1.525,76
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών			10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής που πληρώθηκαν εντός του έτους 2017	10/354,60	4.982,41
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτεών			11. Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (σταθερή και κινητή τηλεφωνία)	388,69	404,81
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων			12. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΡΟΧΗΣ ΗΛΕΚΤΡΙΣΜΟΥ (ΔΕΗ)	403,33	397.68
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	1.958,56	1.748,63	13. Αγορές παγίων		
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.		
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /νων		
			16. Δαπάνες αγοράς αγαθών και υπηρεσιών	2.692,80	
ΣΥΝΟΛΟ	382.036,95	534.690,81	ΣΥΝΟΛΟ	504.334,76	525.193,41

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2018
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	382.036,95	534.690,81
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	504.334,76	525.193,41
Υπόλοιπο	-122.297,81€	9.497,40€

Συνεπώς, το εισόδημα του ελεγχόμενου με τις έμμεσες τεχνικές προσδιορίστηκε ως ακολούθως:

Φορολογητέο εισόδημα ελέγχου	Φορ.	Έτος	Φορ.	Έτος
------------------------------	------	------	------	------

(έμμεσες τεχνικές ελέγχου)	2017	2018
Εισόδημα από επιχειρηματική/αγροτική δραστηριότητα	10.610,65	21.115,43
Εισοδήματα τόκων δήλωσης	0,65	2,39
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	3.420,00	3.420,00
Πλέον Διαφορές Εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει έμμεσων τεχνικών (αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη)	122.297,81	
Φορολογητέο Εισόδημα έμμεσων τεχνικών	136.329,11	24.537,82

Εν συνεχεία, και μετά τη σύγκριση των εισοδημάτων που προέκυψαν βάσει των γενικών διατάξεων και της έμμεσης τεχνικής, προσδιορίστηκαν τα εισοδήματά του από όλες τις πηγές εισοδήματος και του τελικού φορολογητέου εισοδήματος, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, 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 Υπ' όψιν Για τον Προσδιορισμό Του Φόρου Εισοδήματος
1/1-31/12/2017	19.921,97	30.678,87	136.329,11	136.329,11
1/1/31/12/2018	24.537,82	32.497,67	24.537,82	32.497,67

Συνεπώς ο έλεγχος έλαβε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, για το φορολογικό έτος 2017, το προσδιορισθέν βάσει των έμμεσων τεχνικών, ενώ για το φορολογικό έτος 2018, το προσδιορισθέν βάσει των γενικών διατάξεων.

Ο προσφεύγων, ως κληρονόμος του ελεγχόμενου, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που έχει καταβληθεί ή πρόκειται να καταβληθεί αχρεωστήτως δυνάμει των ανωτέρων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 21 παρ.4 Ν.4172/2013 και ΠΟΛ.1270/2013 σε συνδυασμό με ΠΟΛ.1050/2014. Η αποδιδόμενη αρνητική διαφορά ποσού -122.297,81 ευρώ ως εισόδημα του άρθρου 21 παρ.4 Ν.4172/2013 φορολογικού έτους 2017 τυγχάνει παντελώς αναπαισιολόγητη, αβάσιμη, αναπόδεικκτη και τελεί σε παραβίαση των αρχών του Κράτους Δικαίου και της αρχής της μη αυτοενοχοποίησης. Συγκεκριμένα:

Α) Ως προς τα έσοδα και τον υπολογισμό των διαθέσιμων μετρητών την 31/12/2016, η Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας εσφαλμένα για το έτος 2006, εξ' επικαλούμενου ποσού δανείου 220.000 ευρώ, κατά κακή εφαρμογή του νόμου, αυθαίρετα και με πλημμελή αιτιολογία (ενώ αφαιρεί στα έξοδα τις δόσεις του σχετικού δανείου), δεν κάνει δεκτό το σύνολο του ποσού αυτού παρά μόνο ποσό 103.973,21 ευρώ, ήτοι αδικαιολόγητη μη δεκτή διαφορά ποσού **116.026,79 ευρώ**.

Β) Σε περίπτωση που κριθεί ότι το υπόλοιπο μετρητών την 01/01/2017 είναι διαφορετικό από το δηλωθέν από τον πατέρα του ποσό, τότε ισόποσα πρέπει να μειωθεί το δηλωθέν υπόλοιπο μετρητών στις 31/12/2017 και 31/12/2018.

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1293/2019, με θέμα: Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά: «.... Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους:

Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013:

«**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 το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.:

«**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.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2015/2020 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:

«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.

....

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

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

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

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

....

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, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ Β' 474/25.02.2014) Απόφαση ΓΓΔΕ ορίζεται ότι:

«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...».

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή προσδιόρισε εσφαλμένως το ύψος των διαθέσιμων μετρητών την 31/12/2016, καθόσον δεν έκανε δεκτό το συνολικό ποσό δανείου που εισέπραξε ο πατέρας του κατά το έτος 2006, ύψους 220.000€, παρά μόνο ποσό ύψους 103.973,21 ευρώ, ήτοι προσδιόρισε αδικαιολόγητη μη δεκτή διαφορά ποσού 116.026,79€. Πλην όμως η κρίση αυτή είναι αδικαιολόγητη και αβάσιμη διότι εξ' ουδενός στοιχείου όσων προσκομίσθηκαν στον έλεγχο ή είναι στη διάθεσή του δεν προκύπτει ότι αναλώθηκε όλο το ποσό του δανείου αφού η δαπάνη αγοράς ακινήτου υστερεί ουσιωδώς του

συνολικού δανείου. Συνεπώς, κατά πλημμελή και αβάσιμη επίκληση, ιδίως της Ε.2137/2019 εγκυκλίου απορρίφθηκε το εν λόγω ποσό το οποίο πρέπει να συμπεριληφθεί στα έσοδα του πατέρα του για το έτος 2006.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, εφαρμόζοντας τις διατάξεις για την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, απέστειλε στον πατέρα του προσφεύγοντα (ελεγχόμενο) προς συμπλήρωση τα έντυπα «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο». Ο ελεγχόμενος δήλωσε ως διαθέσιμα μετρητά κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου, ήτοι την 01.01.2017, το ποσό των 299.278,98 €, ενώ για την 31.12.2017 το ποσό των 246.278,98 €, και την 31.12.2018 το ποσό των 211.278,98 €, επισημαίνοντας ότι το δηλωθέν ποσό μετρητών στις 31.12.2017 προέρχεται αποκλειστικά από τη μείωση του υπολοίπου μετρητών που είχε ήδη σχηματισθέντα και διαθέσιμα την 1.1.2017.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1270/24.12.2013 «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου», αναφέρεται ότι:

«[...] Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/4.7.2013.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους εμμέσων τεχνικών).

[...]

2) Σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.ΥΟ ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 εφαρμόζονται και οι τρεις τεχνικές ελέγχου και επιλέγεται μία τεχνική ελέγχου για όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις που είναι προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον.

[...]

4) 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.

Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμόδια

Δ.Ο.Υ., κ.λπ.). Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ όψιν εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

[...]

8) Η συμπλήρωση του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά » στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης είναι απαραίτητη. Στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν.

9) Επαγγελματικές / προσωπικές / οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών.

10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα : Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. [...]

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, ως όφειλε, διασταύρωσε εάν υπήρχε η δυνατότητα από τον προσφεύγοντα να κατέχει εις χείρας το ποσό που ισχυρίζεται, υπολογίζοντας το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται από τα πραγματικά εισοδήματα των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων, αφαιρουμένων των πραγματικών αναλωθέντων ποσών (αγορών και δαπανών - όχι τεκμαρτών) και συγκρίνοντας το αποτέλεσμα αυτό με το σύνολο των τραπεζικών υπολοίπων στην έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου, την 01.01.2017.

Επειδή, όπως προκύπτει από τον προσδιορισμό της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών με τον ως άνω υπολογισμό που διενεργήθηκε για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας και απεικονίζεται λεπτομερώς στην από 22/12/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, κατά το έτος 2006 ο έλεγχος έκανε δεκτό προς ανάλωση το ποσό των 103.973,21€ (αγορά περιουσιακών στοιχείων) από το συνολικό ποσό δανείου ύψους 220.000€ που καταχωρήθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του αντίστοιχου έτους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος Απόδειξης» του ν.4987/2022 (ήδη άρθρου 77 ν.5104/2024), 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 στα πλαίσια της εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει τα παραστατικά που αφορούν στα ποσά που δηλώθηκαν από τον θανόντα πατέρα του στους κωδικούς 735 και 781 της δήλωσης Ε1 του οικονομικού έτους 2007 και συγκεκριμένα 1) τη σχετική σύμβαση δανείου, 2) το σχετικό συμβόλαιο αγοράς και 3) τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους έγινε η εκταμίευση του εν λόγω δανείου και η καταβολή για την αγορά του ακινήτου, για τουλάχιστον δύο μήνες πριν και δύο μήνες μετά την εκταμίευση του δανείου.

Επειδή σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος της Υπηρεσίας μας ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθ./21.5.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε τα κάτωθι:

1. Την από 20.5.2024 αίτηση που υπέβαλε ο συμπροσφεύγων για την ίδια πράξη κληρονόμος προς την περί χορήγησης στοιχείων.
2. Τη δήλωση και το εκκαθαριστικό της χρήσης 2006 (οικ. έτους 2007) από την οποία φαίνεται η αναφορά του ποσού δανείου κατά 1/2 στον οικείο κωδικό 781.
3. Το υπ' αριθ./2006 συμβόλαιο αγοράς στου οποίου τις σελ. 22- 23 γίνεται μνεία για αγορά με χρηματοδότηση με εγκεκριμένο δάνειο από την τότε
4. Την από 2.11.2023 βεβαίωση της προς τον κ. περί χορήγησης δανείου 440.000 ευρώ με την με αρ. σύβ. δανείου και ημερομηνία υπογραφής 24.3.2006 κάνοντας μνεία ότι για το δάνειο αυτό στην υπολογισθείσα ανάλωση έχουν αφαιρεθεί από τον έλεγχο τα επόμενα έτη αντίστοιχα οι δαπάνες/ καταβολές προς εξυπηρέτησή του.

Επειδή, ο προσφεύγων, μέχρι και την έκδοση της παρούσας απόφασης, δεν προσκόμισε το σύνολο των ως άνω ζητηθέντων στοιχείων (και κυρίως τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών), προκειμένου να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του, ότι δηλαδή εισέπραξε μεν, δεν δαπάνησε δε, όλο το ποσό του δανείου, δεδομένου μάλιστα ότι η δαπάνη αγοράς ακινήτου, η οποία από το συμβόλαιο αγοράς προσδιορίζεται στο ύψος της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, υστερεί ουσιαστικά του συνολικού δανείου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι λανθασμένα ο έλεγχος περιόρισε τα δηλωθέντα διαθέσιμα μετρητά κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης 2017 κατά 116.026,79 € απορρίπτεται.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, ο θανών πατέρας του προσφεύγοντος, με την «Έντυπη Δήλωση Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων» και το «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης - Μεταβολές - Υποχρεώσεις» που κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, δήλωσε διαθέσιμο κεφάλαιο σε μετρητά την 31.12.2016 το ποσό των 299.278,98 €, την 31.12.2017 το ποσό των 246.278,98€ και την 31.12.2018 το ποσό των 211.278,98 € και με την υπ' αριθ. πρωτ./3.7.2023 Υπεύθυνη Δήλωσή του επισήμανε ότι το δηλωθέν ποσό μετρητών στις 31.12.2017 προέρχεται αποκλειστικά από τη μείωση του υπολοίπου μετρητών που είχε ήδη σχηματισθέντα και διαθέσιμα την 1.1.2017.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε περίπτωση που το δηλωθέν υπόλοιπο μετρητών την 1.1.2017 δε γινόταν δεκτό από τη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, τότε έπρεπε να μειωθεί ισόποσα στους υπολογισμούς από αυτή, το αντίστοιχο υπόλοιπο μετρητών στο τέλος της χρήσης, αφού τα μετρητά αυτά προέρχονται από αυτά που είχε στην αρχή του έτους 2017, όπως τελικώς έγινε δεκτό.

Επειδή κατά τη διάρκεια του ελέγχου διενεργήθηκε άρση τραπεζικού απορρήτου κι επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών που ο ελεγχόμενος τηρούσε κατά τα επίμαχα έτη από την οποία δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη υπολοίπου διαθεσίμων μετρητών που να δημιουργήθηκε εντός του έτους 2017.

Επειδή ενώ ο έλεγχος αμφισβήτησε τα δηλωθέντα από τον θανόντα πατέρα του προσφεύγοντος διαθέσιμα μετρητά κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης 2017, το οποίο περιόρισε από 299.278.98 € σε 179.315,11 €, διατήρησε το δηλωθέν ποσό διαθεσίμων μετρητών λήξης της ελεγχόμενης χρήσης 2017 στο ποσό των 246.278,98 € χωρίς να λάβει υπόψη του την υπεύθυνη δήλωση με την οποία συσχετίζεται το υπόλοιπο λήξης με αυτό της έναρξης, αναφέροντας μόνο ότι το ποσό αυτό «είναι κατά δήλωση του ελεγχομένου».

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί επιλεκτικής ερμηνείας των δηλώσεων του ελεγχόμενου πατρός του γίνεται δεκτός και ο πίνακας της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας για το έτος 2017 διαμορφώνεται ως εξής:

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ	Χρήση 1/1/2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ	Χρήση 1/1-31/12/2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης	13.318,60	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικώ ν λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης	31.562,78

2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης	192.633,71- 13.318,60= 179.315,11	2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης	246.278,98- 116.026,79= 130.252,19
3.Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		3.Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	175.893,96	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5.Έσοδα από λοιπές πηγές (ενοίκια)	11.550,00	5.Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών-δόσεις δανείων)	13.806,17
6.Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα		6.Αγορές εμπορευμάτων, α΄, β΄ υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	120.769,69
7.Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως – εισφορές Ο.Α.Ε.Ε.	76.550,96
8.Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα		8.Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη (πιστωτικοί τόκοι)	0,72	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	1.526,76
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής που πληρώθηκαν εντός του έτους 2017	10.354,60

11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτεών		11. Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (σταθερή και κινητή τηλεφωνία)	388,69
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΡΟΧΗΣ ΗΛΕΚΤΡΙΣΜΟΥ (ΔΕΗ)	403,33
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	1.958,56	13. Αγορές παγίων	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους /ων	
		16. Δαπάνες αγοράς αγαθών και υπηρεσιών	2.692,80
ΣΥΝΟΛΟ	382.036,95	ΣΥΝΟΛΟ	388.307,97

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	382.036,95
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	388.307,97
Υπόλοιπο	-6.271,02€

Συνεπώς, το εισόδημα του ελεγχόμενου με τις έμμεσες τεχνικές προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Φορολογητέο εισόδημα ελέγχου (έμμεσες τεχνικές ελέγχου)	Φορ. Έτος 2017
Εισόδημα από επιχειρηματική/αγροτική δραστηριότητα	10.610,65
Εισοδήματα τόκων δήλωσης	0,65
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	3.420,00
Πλέον Διαφορές Εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει έμμεσων τεχνικών (αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη)	6.271,02
Φορολογητέο Εισόδημα έμμεσων τεχνικών	20.302,32

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου το εισόδημα του θανόντος πατρός του προσφεύγοντος με βάση τις γενικές διατάξεις προσδιορίσθηκε στο ποσό των 30.678,87 €, το οποίο είναι μεγαλύτερο από το φορολογητέο εισόδημα των έμμεσων τεχνικών, όπως αυτό προσδιορίζεται με την παρούσα απόφαση, αυτό λαμβάνεται υπ' όψιν για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Συνεπώς το φορολογητέο εισόδημα του θανόντος πατρός του προσφεύγοντος προσδιορίζεται ως εξής για το φορολογικό έτος 2017:

Φορολογητέο εισόδημα (γενικές διατάξεις)	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Εισόδημα από αγροτική/επιχειρηματική δραστηριότητα	10.610,65	11.499,15	11.499,15
Καθαρό εισόδημα από ακίνητα	3.420,00	3.420,00	3.420,00
Μερίσματα, τόκοι	0,65	0,65	0,65
Προσπιθέμενη Διαφορά Αντικειμενικών Δαπανών	5.890,67	15.759,07	15.759,07
Φορολογητέο εισόδημα	19.921,97	30.678,87	30.678,87

Κατόπιν τούτου η εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος και συνακολούθως η με αριθμό/22-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, τροποποιούνται ως εξής:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά Δήλωσης- ΔΕΔ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	14.031,30	136.329,11	30.678,87	16.647,57
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	7.552,57	7.552,57	7.552,57	0,00
Κύριος φόρος	337,33	39.399,65	3.481,66	3.144,33
Προκαταβολή φόρου	1.730,29	1.730,29	1.730,29	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	328,50	328,50	328,50	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	65,70	65,70	65,70	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58ΚΦΔ		19.531,16	1.572,17	1.572,17
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	270,03	9.620,61	847,44	577,41
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
	3.381,85	71.325,91	8.675,76	5.293,91

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 24-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., ως

κληρονόμου του με ΑΦΜ που απεβίωσε στις, και συγκεκριμένα α) την **απόρριψη** αυτής και την **επικύρωση** της με αριθμό/22-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2018, και β) τη **μερική αποδοχή** αυτής και την **τροποποίηση** της με αριθμό/22-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2017, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

1. Η με αριθμό/22-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	39.062,32 €	3.144,33 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	19.531,17 €	1.572,17 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	9.350,58 €	577,41 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	67.944,07 €	5.293,91 €

2. Η με αριθμό/22-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	2.823,49 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	1.302,86 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	348,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	4.474,35 €

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.