



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/01/2025

Αριθμός απόφασης: 92

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26/09/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Νομού, κατά της με αριθμό /29-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και της με αριθμό /29-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/09/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./**29-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικός φόρος ύψους **76.466,59 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 44.484,61 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4897/2022 ύψους 22.242,31 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 9.739,67 €.
2. Με την υπ' αριθμ./**29-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, συνολικός φόρος ύψους **102.333,83 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 59.076,39 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4987/2022 ύψους 29.538,20 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 13.719,24 €.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./**17-04-2024** εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα, ο οποίος διαθέτει επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης (ΦΑΣΤ ΦΟΥΝΤ), με παροχή σερβιρίσματος», για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο με την εφαρμογή της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται, όπου δε διαπιστώθηκαν διαφορές. Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Δεδομένου ότι στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών διαβίωσης και καθώς διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων στις ελεγχόμενες χρήσεις (ΑΕΠ/2018 & ΑΕΠ/2019) διενεργήθηκε έλεγχος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του ΚΦΔ, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το με αρ.πρωτ./**10-07-2024** υπόμνημα του φορολογούμενου, με το οποίο έγιναν εν μέρει δεκτές οι απόψεις του προσφεύγοντα επί του επιδοθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, συνέταξε πίνακα ανάλυσης ρευστότητας όπου προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων» -134.801,84€ και -

179.019,37 € για τις φορολογικές περιόδους 01/01-31/12/2018 και 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα, όπως περιγράφεται ακολούθως :

Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2018	ΧΡΗΣΗ 1/1/- 31/12/2019	ΙΙ. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2018	ΧΡΗΣΗ 1/1/- 31/12/2019
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	135,99	1.302,00	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.302,00	67.202,72
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις			3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	195.008,98	250.197,01	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	3.000,00	3.000,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)		
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)			6. Αγορές εμπορ/των, α' ,β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	215.579,57	232.390,00
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	106.603,24	113.548,37
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων		
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη			9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες		
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών			10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.442,65	3.951,24
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτών			11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	6.019,35	16.426,05
12.Αύξηση των προκαταβολών που εισπραχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων			12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		

13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		
ΣΥΝΟΛΟ	198.144,97	254.499,01	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.		
			15.Μειωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν εναντι εσόδων επομένου/ναν έτους /νων		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
			ΣΥΝΟΛΟ	332.946,81	433.518,38

Φορολογική Περίοδος	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2019
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	332.946,81	433.518,38
(-) I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	198.144,97	254.499,01
(=) Μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας	134.801,84	179.019,37

Με βάση τα ανωτέρω πορίσματα, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

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

1. Το υπόλοιπο ποσό των 66.623,99 ευρώ του λογαριασμού της Eurobank ήταν υπόλοιπο για πληρωμή μεταχρονολογημένων επιταγών.
2. Στις 31/12/2017 υπήρχε ρευστό από προηγούμενη δεκαετία, περίπου 30.000,00 ευρώ, που θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί σαν πηγή ρευστότητας
3. Το έτος 2018, η σύζυγός του είχε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 1.925,01 ευρώ και από διάθεση περιουσιακών στοιχείων 2.500,00 ευρώ.
4. Οι πληρωτέοι λογαριασμοί, δεν είναι μηδέν, καθώς οι πληρωμές κάποιων είναι μικρότερες του συνολικού ποσού που εμφανίζουν, άρα αυτοί δεν πληρώθηκαν.
5. Το 2019 υπήρχε ανάλωση (787) 2.500,00 ευρώ, που το σύστημα το δέχθηκε. Άρα τα ποσά αυτά ήταν υπάρχοντα εκ των προτέρων.
6. Το έτος 2019 δεν πρέπει να παρουσιαστεί το ποσό των 67.202,72 ευρώ, καθώς αυτό προϋπήρχε στην Eurobank, πριν το έτος 2018. Η ΑΑΔΕ δεν ζήτησε αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του, αλλά μόνο τα υπόλοιπα και τους συνδικαιούχους αυτών.
7. Οι φόροι και τα πρόστιμα 3.442,66 ευρώ και 3.951,21 ευρώ δεν έχουν πληρωθεί.
8. Οι δαπάνες ρεύματος, νερού, τηλεφώνου και λοιπών έχουν ήδη καταχωρηθεί στις δαπάνες επιχείρησης, ενώ οι υπόλοιπες δαπάνες δεν έγιναν από την οικογένειά του, αλλά από τη μητέρα του.

9. Ουδέποτε του γνωστοποιήθηκε η πρόθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.
10. Οι 30.000,00 € που συγκέντρωσε από το γάμο του, ως δώρα, στις 21/04/2018, χρησιμοποιήθηκαν στην επιχείρησή του.
11. Κατ' εφαρμογή των άρθρων 2 παρ. 1 και 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, είτε μερικώς, είτε ολικώς, και να αναγνωρισθεί ότι δε διαθέτει φοροδοτική ικανότητα για να καταβάλλει τα υπέρογκα ποσά που του καταλογίστηκαν.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

«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, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013 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 στο άρθρο 32 “Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης” του Ν.5104/2024 ορίζεται:

«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. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.».

Επειδή με την ΠΟΛ 1050/2014 ορίζονται τα εξής :

«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.»

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος των κρινόμενων φορολογικών ετών δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών/οικογενειακών δαπανών διαβίωσης, σύμφωνα με τους ακόλουθους πίνακες, όπως παρατίθενται στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2018	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ		1.925,01
ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΧΕΙΩΝ (ΚΩΔ. 781, 782)		2.500,00
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	2.850,00	
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	-146.000,84	
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	-143.150,84	4.425,01
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00	
ΔΑΠΑΝΕΣ 2018	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΕΣ ΣΤΗ ΔΟΥ	3.337,65	
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	105,00	
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΚΩΔ. 049. 050)		450,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	3.442,65	450,00
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	3.892,65	

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2019	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	-104.604,63	
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00	
ΔΑΠΑΝΕΣ 2019	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΕΣ ΣΤΗ ΔΟΥ	3.802,24	
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	149,00	
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΚΩΔ. 049, 050)		300,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	3.951,24	300,00
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	4.251,24	

Περαιτέρω διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων στις ελεγχόμενες χρήσεις (ΑΕΠ/2018 & ΑΕΠ/2019).

Με βάση τα ανωτέρω, κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις, τόσο της παρ. 1 περίπτωση β' του άρθρου 28 του ΚΦΕ, όσο και της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και σύμφωνα με το άρθρο αυτό, το εισόδημα των φυσικών προσώπων μπορεί να προσδιορίζεται με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις **αθροιστικά** ή διαζευκτικά των παραγράφων 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, εισηγήθηκε, με την από 4/6/2024 εισήγησή του, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας. Η εισήγηση του ελέγχου έγινε αποδεκτή από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και εκδόθηκε η με αριθμό 8/04-06-2024 σχετική απόφαση.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό πρωτοκόλλου/24-04-2024 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και πρόσκληση παροχής πληροφοριών, προσκομίζοντας μόνο το έντυπο 'Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης», το οποίο και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/30-04-2024. Πριν την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ο προσφεύγων απέστειλε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, στις 24/07/2024 τα απλογραφικά βιβλία των χρήσεων 2018 και 2019 της επιχείρησής του, τα οποία έλαβαν αριθμό πρωτοκόλλου/24-07-2024.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος λαμβάνοντας όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, για κάθε φορολογικό έτος κατήρτισε πίνακα ανάλυσης ρευστότητας με αποτέλεσμα να προσδιορίσει για το φορολογικό έτος 2018 μη δηλούμενο εισόδημα (προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 21 § 4 του Ν 4172/2013) ύψους 134.801,84€ και για το φορολογικό έτος 2019 μη δηλούμενο εισόδημα (προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 21 § 4 του Ν. 4172/2013) ύψους 179.019,37€.

Επειδή ο προσφεύγων, με την ενδικοφανή προσφυγή του προβάλλει ισχυρισμούς που τέθηκαν με το με αρ. πρωτ./10-07-2024 υπόμνημά του επί του επιδοθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι οποίοι απορρίφθηκαν από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής κρίνοντας τα εξής :

Πρώτος ισχυρισμός

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως το υπόλοιπο ποσό των 66.623,99 ευρώ του λογαριασμού της Eurobank ήταν υπόλοιπο για πληρωμή μεταχρονολογημένων επιταγών.

Άποψη της φορολογικής αρχής.

Η φορολογική Διοίκηση δεν αποδέχεται τον εν λόγω ισχυρισμό, καθώς πρόκειται για επαγγελματικό λογαριασμό, ο οποίος υφίσταται από τις 30/05/2017. Κατά τη χρήση του 2018 δεν παρουσιάζει καμία κίνηση και το 2019 υφίσταται ως πρώτη κίνηση η κατάθεση 40.000,00 ευρώ σε μετρητά στις 27/08/2019. Στη συνέχεια και μέχρι το τέλος της χρήσης του 2019 πραγματοποιήθηκαν 12 πιστώσεις συνολικής αξίας 105.032,50 ευρώ και 135 χρεώσεις συνολικής αξίας 78.408,51 ευρώ. Επομένως, το υπόλοιπο των 66.623,99 ευρώ λαμβάνεται υπόψη για τον έλεγχο ρευστότητας του ελεγχόμενου.

Ο προσφεύγων αναφέρεται στο υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού GR..... της τράπεζας EUROBANK, την 31/12/2019, ύψους 66.623,99 €. Ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία με την ενδικοφανή προσφυγή του προς απόδειξη του ισχυρισμού του και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Δεύτερος ισχυρισμός

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως στις 31/12/2017 υπήρχε ρευστό από προηγούμενη δεκαετία, περίπου 30.000,00 ευρώ, που θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί ως πηγή ρευστότητας.

Άποψη της φορολογικής αρχής.

Η φορολογική Διοίκηση δεν αποδέχεται τον σχετικό ισχυρισμό, καθώς αν και ζητήθηκε από τον ελεγχόμενο να καταγράψει τα διαθέσιμα μετρητά που διέθετε κατά την έναρξη του πρώτου ελεγχόμενου έτους, αυτός δεν ανταποκρίθηκε. Επίσης, από τον έλεγχο υπολογισμού της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν είχε τη δυνατότητα να κατέχει μετρητά εις χείρας κατά την έναρξη των ελεγχόμενων περιόδων. Η ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων ετών, όπως αυτή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με βάση τις πραγματικές και όχι τις τεκμαρτές δαπάνες (όπως υπολόγισε ο προσφεύγων στο υπόμνημα του), απεικονίζεται στον κάτωθι πίνακα:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	(1) ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ		(2) ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ Ή ΦΟΡΟΛ. ΜΕ ΕΙΔ. ΤΡΟΠΟ		(3) ΠΩΛΗΣΗ ΠΕΡΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		ΣΥΝΟΛΟ
	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	
2008	712,50						712,50 €
2009	13.376,00						13.376,00 €
2010	2.850,00						2.850,00 €
2011	-6.727,78						-6.727,78 €
2012	-64.793,81						-64.793,81 €
2013	-61.597,61						-61.597,61 €
2014	-14.672,59						-14.672,59 €
2015	-35.111,35						-35.111,35 €
2016	-4.734,56						-4.734,56 €
2017	-31.083,89						-31.083,89 €
2018							0,00 €
2019							0,00 €
2020							0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	-201.783,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-201.783,09 €

Πραγματικές δαπάνες

Οικονομικό Έτος	Σύνολο πραγματικών δαπανών βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων
2008	0,00
2009	0,00
2010	0,00
2011	5.400,00
2012	9.752,67
2013	8.400,00
2014	2.400,00
2015	2.400,00
2016	-
2017	-
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	28.352,67

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΟΣΟΥ ΠΡΟΣ ΑΝΑΛΩΣΗ

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	-201.783,09 €
ΜΕΙΟΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	28.352,67 €
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-230.135,76 €
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΓΙΑ ΠΛΗΡΩΜΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΤΕΛΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ, ΦΟΡΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ, ΦΟΡΟΥ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ, ΦΟΡΟΥ ΠΟΛΥΤΕΛΟΥΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ	11.562,18 €
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΣ ΑΝΑΛΩΣΗ	-241.697,94 €

Κατόπιν των ανωτέρω, δεν προέκυψε από τον έλεγχο διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση την 31/12/2017. Όμοια, λόγω των υψηλών ζημιών που δήλωσε ο ελεγχόμενος από την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας δεν προκύπτει διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση ούτε την 31/12/2018. Ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία με την ενδικοφανή προσφυγή του προς απόδειξη του ισχυρισμού του και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Τρίτος ισχυρισμός

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως το έτος 2018 η σύζυγός του είχε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 1.925,01 ευρώ και 2.500,00 ευρώ από διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

Άποψη της φορολογικής αρχής.

Η φορολογική Διοίκηση δεν αποδέχεται τον σχετικό ισχυρισμό, καθώς για το έτος 2018 ο έλεγχος γίνεται στον ίδιο, για τα δηλωμένα έσοδα και στις δαπάνες του.

Ωστόσο, σύμφωνα με την ΠΟΛ1050/2014, η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας 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. Στο δε άρθρο 8 «Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης» της ανωτέρω εγκυκλίου αναφέρεται :

«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 [παράγραφο 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.»

Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός και στο σχετικό πίνακα ανάλυσης ρευστότητας θα πρέπει να προστεθούν τα εισοδήματα και οι δαπάνες της συζύγου του ως ακολούθως :

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	135,99	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.302,00
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	195.008,98	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	4.925,01	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	215.579,57
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	2.500,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	106.603,24
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.442,65
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτεών		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	6.469,35

12.Αύξηση των προκαταβολών που εισπραχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
ΣΥΝΟΛΟ	202.569,98	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
		15.Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ναν έτους /νων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
		ΣΥΝΟΛΟ	333.396,81

Φορολογική Περίοδος	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	333.396,81
(-) I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	202.569,98
(=) Μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας	130.826,83

Τέταρτος ισχυρισμός

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως οι πληρωτέοι λογαριασμοί, δεν είναι μηδέν, καθώς οι πληρωμές κάποιων είναι μικρότερες του συνολικού ποσού που εμφανίζουν, άρα αυτοί δεν πληρώθηκαν.

Άποψη της φορολογικής αρχής.

Η φορολογική Διοίκηση δεν αποδέχεται τον σχετικό ισχυρισμό, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο (τραπεζικές καταθέσεις, μεταχρονολογημένες επιταγές, καρτέλες προμηθευτών, κλπ.) που να αποδεικνύει αυτές τις συναλλαγές. Σχετικά με την αναφορά του προσφεύγοντα ότι δεν ελέγχθηκαν τα βιβλία εσόδων – εξόδων της επιχείρησης, από τα απλογραφικά βιβλία δεν προκύπτει η εξόφληση ή μη των αγορών και δαπανών. Ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία με την ενδικοφανή προσφυγή του προς απόδειξη του ισχυρισμού του και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Πέμπτος ισχυρισμός

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως το 2019 υπήρχε ανάλωση (787) 2.500,00 ευρώ, που το σύστημα το δέχθηκε. Άρα τα ποσά αυτά ήταν υπάρχοντα εκ των προτέρων.

Άποψη της φορολογικής αρχής.

Η φορολογική Διοίκηση δεν αποδέχεται τον σχετικό ισχυρισμό, καθώς η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για

την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34, παρ. 2 περ. ζ του Ν. 4172/2013. Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος

Έκτος ισχυρισμός

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως το έτος 2019 δεν πρέπει να παρουσιαστεί το ποσό των 67.202,72 ευρώ, καθώς αυτό προϋπήρχε στην Eurobank, πριν το έτος 2018.

Άποψη της φορολογικής αρχής.

Η φορολογική Διοίκηση δεν αποδέχεται τον σχετικό ισχυρισμό (πρβλ. απάντηση στον πρώτο λόγο). Απορριπτέος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα.

Έβδομος ισχυρισμός

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως οι φόροι και τα πρόστιμα 3.442,66 ευρώ και 3.951,21 ευρώ δεν έχουν πληρωθεί.

Άποψη της φορολογικής αρχής.

Η φορολογική Διοίκηση δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό περί μη εξόφλησης των βεβαιωμένων οφειλών προς τη Δ.Ο.Υ., καθώς η εξόφληση των οφειλών έχει επιβεβαιωθεί από το υποσύστημα TAXIS. Ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία με την ενδικοφανή προσφυγή του προς απόδειξη του ισχυρισμού του και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Όγδοος ισχυρισμός

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως οι δαπάνες ρεύματος, νερού, τηλεφώνου και λοιπών έχουν ήδη καταχωρηθεί στις δαπάνες επιχείρησης, ενώ οι υπόλοιπες δαπάνες δεν έγιναν από την οικογένειά του, αλλά από τη μητέρα του.

Άποψη της φορολογικής αρχής.

Η φορολογική Διοίκηση δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό περί εξόφλησης των δαπανών διαβίωσης, καθώς αυτές αντλήθηκαν από τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014 και αποτελούν δαπάνες του ελεγχόμενου. Επιπρόσθετα αναφέρεται ότι από τον έλεγχο των απλογραφικών βιβλίων της επιχείρησης, δεν προκύπτει η εξόφληση αυτών, ούτως ώστε να γίνει ο απαραίτητος έλεγχος των κρινόμενων δαπανών, ούτε προσκόμισε στοιχεία που να το αποδεικνύουν.

Ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία με την ενδικοφανή προσφυγή του προς απόδειξη του ισχυρισμού του και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ένατος ισχυρισμός

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε του γνωστοποιήθηκε η πρόθεση ελέγχου της Υπηρεσίας μας.

Άποψη της φορολογικής αρχής.

Η φορολογική Διοίκηση δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό, καθώς ο προσφεύγων ενημερώθηκε επαρκώς δια του με αρ. πρωτ./24.04.2024 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

Ορθή η κρίση του ελέγχου. Ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία με την ενδικοφανή προσφυγή του προς απόδειξη του ισχυρισμού του και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Δέκατος ισχυρισμός

Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται για πρώτη φορά ότι οι 30.000,00 € που συγκέντρωσε από το γάμο του, ως δώρα, στις 21/04/2018, χρησιμοποιήθηκαν στην επιχείρησή του. Ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται αόριστα και καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία προς απόδειξη του ισχυρισμού του, αυτός τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ενδέκατος ισχυρισμός

Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του κάνει εκτενή αναφορά σχετικά με τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου ζητώντας, κατ' εφαρμογή των άρθρων 2 παρ. 1 και 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και να αναγνωριστεί ότι δε διαθέτει φοροδοτική ικανότητα για να καταβάλλει τα υπέρογκα ποσά που του καταλογίστηκαν.

Επειδή, προκειμένου να επιβληθεί ένας φόρος ή ένα πρόστιμο θα πρέπει η φορολογική αρχή να διαπιστώσει την ύπαρξη φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ο νόμος ορίζει. Περαιτέρω δε, οφείλει να υπαγάγει τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά έχουν διαπιστωθεί από τον έλεγχο, στην αντίστοιχη νομική βάση.

Επειδή οι έμμεσοι μέθοδοι προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος είναι εφαρμοστέες διεθνώς από πολλές φορολογικές διοικήσεις στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία δεν απεικονίζουν την πραγματική οικονομική του κατάσταση ή υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός σε κινητή και ακίνητη περιουσία φυσικών ή νομικών προσώπων ή υπερβολικές δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της επιχείρησης ή και του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Με τις εν λόγω μεθόδους οι οποίες λειτουργούν με βάση τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα, αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος, να χρησιμοποιεί και να αξιοποιεί ένα ευρύτατο φάσμα πληροφοριών και δεδομένων προερχόμενο από τρίτες πηγές προκειμένου να εξάγει ασφαλέστερα αποτελέσματα και να συμβάλλει αποτελεσματικά στη σύλληψη της φορολογητέας ύλης.

Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος έλαβε υπόψη τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του ερωτηματολογίου, των κινήσεων λογαριασμών και των στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου.

Επειδή, η Διοίκηση οφείλει να ενεργεί στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης ή των χρηστών διοικητικών ηθών, δηλαδή της χρηστότητας της συμπεριφοράς των διοικητικών οργάνων προς τους διοικούμενους. Η αρχή αυτή εμφανίζεται ως εκδήλωση της αμεροληψίας της δημόσιας διοίκησης που επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση κατά την ενάσκηση της εξουσίας της να είναι ανεξάρτητη από επιρροές άσχετες με το δημόσιο συμφέρον και να λειτουργεί χωρίς εμπάθεια και προκατάληψη έναντι του διοικούμενου και ως εκ τούτου αποτελεί εν τοις πράγμασι εφαρμογή της αρχής της ισότητας των πολιτών ενώπιον του νόμου υπό την έννοια ότι τους καλύπτει και απέναντι στους εφαρμοστές του νόμου. Η αρχή της αμεροληψίας της Διοίκησης αποτελεί γενική αρχή συνταγματικού επιπέδου ενώ θεωρείται ότι αποτελεί ειδικότερη έκφανση της γενικότερης αρχής του Κράτους Δικαίου που απορρέει από το Σύνταγμα (βλ. Α.Ι.Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, 2003, σελ. 456-458). Εξυπακούεται δε, ότι η δράση της διοίκησης δεν λειτουργεί τιμωρητικά, αλλά ασκεί τις αρμοδιότητες της σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί. Εξάλλου «τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων, αλλά η είσπραξή τους, καθόσον μόνον με την είσπραξη των φόρων, τελών και εισφορών επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την λειτουργία του κράτους και των επιδιωκόντων δημοσίου σκοπούς νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών τους» (ΣΤΕ 1738/2018 Ολομ σκέψη 5^η). Εν προκειμένω, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής λειτούργησε στα πλαίσια της νομιμότητας εφαρμόζοντας τις φορολογικές διατάξεις, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους» ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης». Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα «δε συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη», αλλά αντίθετα «προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη» (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος). Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος,

ορίζεται ότι: «*Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας*».

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, η από 29/07/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των κρινόμενων φορολογικών περιόδων με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, το οποίο πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/09/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, ως ακολούθως :

Την **απόρριψη** και επικύρωση της με αριθμό/**29-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και

τη **μερική αποδοχή** και τροποποίηση της με αριθμό/**29-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	3.021,66	137.651,84	133.676,83	130.655,17
	της συζύγου	1.925,01	1.925,01	1.925,01	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				43.135,08
	Χρεωστικό ποσό	465,27	45.373,38	43.600,35	
Προκαταβολή φόρου		37,77	37,77	37,77	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022			22.242,31	21.567,54	21.567,54
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			9.739,67	9.381,91	9.381,91
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού			2.176,54		
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.753,04	76.466,59	75.837,57	74.084,53
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης 2017

Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης (43Α Ν.4172/2013)	Εισόδημα ανά συντελεστή	Συντελεστής	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης
133.676,83	12.000	0,00%	0,00
	8.000	2,20%	176,00
	10.000	5,00%	500,00
	10.000	6,50%	650,00
	25.000	7,50%	1.875,00
	68.676,83	9,00%	6.180,91
Σύνολο	133.676,83		9.381,91

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/**29-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	76.466,59 €	74.084,53

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

2. Η με αριθμό/**29-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	102.333,83 €	102.333,83 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΟΣ

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.