



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 04/03/2025

Αριθμός απόφασης: 348

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : 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' 1440/27-4-2017).

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 14/11/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθμό/08-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 και της με αριθμό/08-10-2024 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/11/2024 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 προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/08-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικός φόρος ύψους **15.566,99 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 9.791,88 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4897/2022 ύψους 4.895,94 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 879,17 €.

2. Με την με αριθμό/08-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, συνολικός φόρος ύψους **48.621,39 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 28.235,92 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4987/2022 ύψους 14.117,96 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 6.267,51 €.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./21-06-2024 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και της ορθής τήρησης των διατάξεων του Ν.5104/2024 διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, ο οποίος διαθέτει επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο καυσίμου πετρελαίου οικιακής χρήσης», 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 λογιστικές 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 οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών διαβίωσης, διενεργήθηκε έλεγχος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν.5104/2024, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Ο έλεγχος συνέταξε πίνακα τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας όπου προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων» -29.672,38 € και - 85.563,40 € για τις φορολογικές περιόδους 01/01-31/12/2018 και 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα, όπως περιγράφεται ακολούθως :

I. ΠΗΓΕΣ 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)	233.357,57	240.339,12
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Β' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	0,00	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	0,00	0,00
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	359.624,59	354.446,49
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	64,62	133,07
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	672,00	1.680,00
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	42.000,00
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.	0,00	0,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	732,84	593,49
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	1.757,22	0,00
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	3.006,31
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων	0,00	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	2.400,00	1.200,00
ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	598.608,84	643.398,48

II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2019
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	240.338,70	315.704,29
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).	0,00	0,00

3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00	0,00
4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)	0,00	36.630,00
6. Αγορές εμπορ/των, α΄, β΄ υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	334.826,57	322.002,57
7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	24.339,33	20.369,81
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελμ. δανείων	0,00	0,00
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	2.627,10	2.627,10
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	7.650,82	1.588,91
11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές /οικογενειακές)	15.492,39	27.067,18
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00	2.972,02
13. Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων	3.006,31	0,00
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00	0,00
15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /ών	0,00	0,00
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ	628.281,22	728.961,88

Φορολογική Περίοδος	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2018	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2019
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	628.281,22	728.961,88
(-) I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	598.608,84	643.398,48
Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει (=) της τεχνικής ελέγχου Ανάλυσης Ρευστότητας	29.672,38	85.563,40

Με βάση τα ανωτέρω πορίσματα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., δεν προέκυψαν, βάσει των γενικών διατάξεων ελέγχου, διαφορές στις φορολογητέες εκροές και εισροές των ελεγχόμενων ετών.

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

1. Παντελής αοριστία έκθεσης ελέγχου – Αναιτιολόγητη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου – Μη πλήρωση προϋποθέσεων άρθρου 28 του Ν.4172/2013.
2. Απόλυτη αδυναμία ανταπόδειξης λόγω πλήρους αοριστίας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν.5104/2024 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 προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος είναι παντελώς αόριστη και ανατιολόγητη, με αποτέλεσμα να αδυνατεί να ανταποκριθεί στο βάρος «ανταπόδειξης». Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι ουδόλως αιτιολογείται σαφώς, ειδικώς και επαρκώς, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 76 του Ν.5104/2024, η συνδρομή των προϋποθέσεων που ορίζονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, διότι δεν διευκρινίζεται από τον έλεγχο ποιες δαπάνες και τι ποσό

δαπανών λαμβάνει υπόψη που δεν καλύπτεται από τα εισοδήματά του. Ισχυρίζεται επιπλέον, ότι σε κάθε περίπτωση, τα ποσά στην γραμμή 11 του πίνακα κεφαλαίου «II. Αναλώσεις Κεφαλαίων Εσόδων» είναι αυθαίρετα και ανακριβή, καθώς από τους τραπεζικούς λογαριασμούς που προσκομίζει, οι προσωπικές του δαπάνες ανέρχονται για το 2018 στο ποσό των 11.057,06 € και για το 2019 στο ποσό των 8.100,04€.

Επειδή, τόσο από την έκθεση ελέγχου, όσο και από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι ο προσφεύγων με τη σύζυγό του συμπλήρωσαν στους κωδικό 049 και 050 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα ακόλουθα ποσά :

Φορολογικό έτος 2018	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ	
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	049	173.958,71	050	15.492,39
Φορολογικό έτος 2019	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ	
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	049	398.864,76	050	27.067,18

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, στις οποίες προέβη ο έλεγχος, προέκυψε ότι τα ποσά που δήλωσε ο προσφεύγων στον κωδικό 049 της δήλωσης των ελεγχόμενων φορολογικών ετών αφορούν σε επιχειρηματικές δαπάνες και για το λόγο αυτό δεν προστέθηκαν τα ποσά αυτά, κατά τη σύνταξη του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας, στο πεδίο «11. Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών» του πίνακα κεφαλαίου «II. Αναλώσεις Κεφαλαίων Εσόδων», προστέθηκαν δε, μόνο τα ποσά του κωδικού 050 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που αφορούν σε προσωπικές δαπάνες της συζύγου του προσφεύγοντα.

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων προσκομίζει τους τραπεζικούς λογαριασμούς, στους οποίους είναι ο ίδιος δικαιούχος και συνδικαιούχος με τη σύζυγό του, ισχυριζόμενος ότι οι δαπάνες που προσδιόρισε ο έλεγχος ως καταναλωτικές είναι μεγαλύτερες από τις πραγματικές, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει τραπεζικούς λογαριασμούς της συζύγου του που να αποδεικνύουν τον εν λόγω ισχυρισμό, ήτοι δεν προσκομίζει στοιχεία που να αναιρούν τα ποσά που δηλώθηκαν από την ίδια τη σύζυγό του στον κωδικό 050 του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών.

Επειδή περαιτέρω, ως προς την προϋπόθεση του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2018 - 2019, ο προσφεύγων δήλωσε τα παρακάτω προσωπικά και οικογενειακά εισοδήματα, ενώ προέβη στις ακόλουθες προσωπικές και οικογενειακές δαπάνες :

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2018	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	1.108,69	
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ (ΚΩΔ. 291)	59,73	41,41
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ (ΚΩΔ.103)	2.400,00	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ	672,00	
ΤΟΚΟΙ	4,89	691,43
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	4.245,31	723,84
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	<u>4.969,15</u>	

ΔΑΠΑΝΕΣ 2018	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ, ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ, ΔΩΡΕΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	2.627,10	
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΚΩΔ. 050)		15.492,39
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	18.119,49	

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2019	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	12.724,11	
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ (ΚΩΔ. 291)	74,20	50,84
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ (ΚΩΔ.103)	1.200,00	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ	1.680,00	
ΤΟΚΟΙ	58,87	542,65
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	15.737,18	593,49
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	16.330,67	
ΔΑΠΑΝΕΣ 2019	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ, ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ, ΔΩΡΕΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	2.627,10	
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΚΩΔ. 050)		27.067,18
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	29.694,28	

Επειδή από τους ανωτέρω πίνακες προκύπτει ξεκάθαρα ότι τα δηλούμενα ατομικά/οικογενειακά εισοδήματα του προσφεύγοντα δεν επαρκούν για την κάλυψη των πραγματικών ατομικών/οικογενειακών δαπανών διαβίωσής του. Ως εκ τούτου πληρείται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και ο περί αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτός, ως αναπρόδεικτος.

Επειδή λόγω της μη κάλυψης των προσωπικών/οικογενειακών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντα από τα δηλούμενα εισοδήματά του, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις των κρινόμενων ετών, τις πληροφορίες που παρέχονται μέσω του Ο.Π.Σ. ELENXIS, του πληροφοριακού συστήματος ΝΕΟ TAXIS και τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα, εισηγήθηκε, με την από 04/07/2024 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 τον Προϊστάμενο του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και εκδόθηκε η με αριθμό 30/10-07-2024 σχετική απόφαση.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη αιτιολόγησης από τον έλεγχο της επιλογής της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προβάλλεται αλυσιτελώς. Σύμφωνα με τη διάταξη της **περ. β΄ της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ./μιας**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν η προσφεύγουσα επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...». Με τη νέα αυτή διάταξη τίθεται δικονομικός κανόνας, ειδικά για

τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, σχετικά με την έκταση της εξουσίας του δικαστηρίου όσον αφορά στην έρευνα της τήρησης του τύπου ή της διαδικασίας για την έκδοση της πράξης. Ο κανόνας αυτός αναφέρεται στην ακύρωση της πράξης **τότε μόνον**, όταν **η μη τήρηση του τύπου ή της διαδικασίας επέφερε βλάβη στον προσφεύγοντα**, την οποία εκείνος οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. σχετ. 1/2011 ΔΠρ Τρικ, 771/2011 ΔΠρ Θεσσαλ).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει βλάβη που να οφείλεται στη μη αιτιολόγηση, κατά τον ίδιο, από τον έλεγχο της επιλογής της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας. Συνεπώς ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται επιπλέον ότι τα χρηματικά διαθέσιμα, όπως αυτά προκύπτουν από τους τραπεζικούς λογαριασμούς και από το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών, υπερκαλύπτουν τις προσωπικές /οικογενειακές του δαπάνες.

Επειδή ο προσφεύγων στα έντυπα διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων δε δήλωσε διαθέσιμα μετρητά την 31/12/2017. Στη συνέχεια προσκόμισε τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των ετών 2006 – 2023, με τον οποίο υπολόγισε χρηματικά διαθέσιμα ύψους 115.788,30 €. Ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. προέβη σε έλεγχο του ανωτέρω πίνακα με βάση τις πραγματικές δαπάνες του φορολογούμενου και προσδιόρισε κατά την 31/12/2017 τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο ποσού 96.465,71 €. Μετά την άντληση τραπεζικών δεδομένων από Σ.Μ.Τ.Λ., προέκυψε ότι τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα κατά την έναρξη του ελεγχόμενου έτους (01/01/2018) ανέρχονταν στο ποσό των 233.357,57 €. Το ποσό αυτό υπερκαλύπτει το ποσό που προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, τόσο αυτό που επικαλέστηκε ο προσφεύγων, όσο και αυτό που υπολόγισε ο έλεγχος. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα ύπαρξης χρηματικών διαθέσιμων που υπερκαλύπτουν τις προσωπικές και οικογενειακές του δαπάνες και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 14/11/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**

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

1. Η με αριθμό/08-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	15.566,99 €	15.566,99 €

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/08-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	48.621,39 €	48.621,39 €

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

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΣΑ

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.