

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

Ως προς την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης που εκ παραδρομής αναγράφηκε στη σελίδα ένα (1) της αρχικής απόφασης 14/05/2025, στο ορθό 12/05/2025



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12 /05 /2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 1421

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 346

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου, κατά: α) της υπ'

αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω Φορολογικής Αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 10.856,83€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ποσού 5.428,42€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.536,62€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 17.821,87€.

β) Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικού έτους 2024, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 500,00€ (250,00 Χ 2), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.5104/2024, καθώς δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων για δεύτερη φορά εντός πενταετίας από την αρχική πράξη και στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου (καθ' υποτροπή), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των απόεκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με αντικείμενο δραστηριότητας, μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018. Παράλληλα, με την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος και στη σύζυγο του προσφεύγοντος, για το ίδιο ως άνω φορολογικό έτος.

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου της της Α.1293/23-07-2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προέκυψαν οι περιγραφόμενες στη σελ. 86 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού 38.868,23€ για το έτος 2018, οι οποίες προστέθηκαν στο φορολογητέο εισόδημα του

προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ύψους 1.260,00€ (λόγω διαπίστωσης, στο πλαίσιο μερικού επιτόπιου ελέγχου που διενεργήθηκε κατά το έτος 2018, η μη έκδοση 5 Α.Π.Υ.), η οποία προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου και κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 διαπιστώθηκε ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθώς το ποσό των δηλούμενων εισοδημάτων του ελεγχόμενου και της συζύγου του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών τους δαπανών. Ο έλεγχος, βάσει της υπ' αριθ.απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, εφάρμοσε, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 32 του ν. 5104/2024), η οποία επιλέχθηκε, ως η πλέον ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που έθεσε ο ίδιος ο προσφεύγων και η σύζυγός του στη διάθεση του ελέγχου, μέσω του ερωτηματολογίου αναφορικά με τον τρόπο διαβίωσης, τις μεταβολές και υποχρεώσεις, καθώς και των εντύπων με τα διαθέσιμα περιουσιακά τους στοιχεία, σε απάντηση της με αριθ. πρωτ.επιστολής της αρμόδιας φορολογικής αρχής, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος και της συζύγου του καταρτίζοντας Ισοζύγιο, όπου στην μία στήλη παρατίθενται οι Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων και στην έτερη στήλη οι Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, αφού προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα τόσο με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας όσο και με βάση τις γενικές διατάξεις, συνέκρινε τα αποτελέσματα των δύο μεθόδων έλαβε, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, το μεγαλύτερο εκ των δύο, ήτοι εκείνο που προσδιορίστηκε με βάση τις γενικές διατάξεις.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, συντάχθηκε η απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και εκδόθηκε η υπ' αριθ.προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, έτους 2018.

Παράλληλα, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα του ελέγχου για διάθεση φορολογικών στοιχείων, συντάχθηκε η απόέκθεση επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024 και εκδόθηκε η υπ' αριθ.προσβαλλόμενη πράξη προστίμου, φορολογικού έτους 2024.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων άλλως και όλως επικουρικώς τη μείωση του ποσού των προστίμων στα ελάχιστα νόμιμα όρια, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες, άλλως πλημμελώς αιτιολογημένες, δοθέντος ότι είναι γενικές και αόριστες. Η φορολογική αρχή ούτε στις προσβαλλόμενες πράξεις αλλά ούτε και στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου αναφέρει συγκεκριμένα τα πραγματικά περιστατικά, που στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες σε εκείνον παραβάσεις του νόμου, αλλά παράνομα παραθέτει γενική και αόριστη αιτιολογία.

- Η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων αφού πλημμελώς ερμήνευσε και εφάρμοσε τις αναφερόμενες σε αυτές διατάξεις και εσφαλμένως εκτίμησε τα τιθέντα υπόψη της στοιχεία και πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 23 του ν.4987/2022), 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 αρχεία (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 τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 28 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «[...] Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 64 του ν.4987/2022), 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 65 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης

τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012), το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Ως προς τις καταλογισθείσες λογιστικές διαφορές

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 «Φορολογητέο εισόδημα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις...».

Επειδή, στο άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. [...]».

Επειδή, στο άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) [...] γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, [...], ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας, ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, [...] ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. [...]».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«[...] Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: [...]γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. [...] ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, οι οποίες δικαιούνται να εκπέσουν το σύνολο των υπόψη δαπανών. ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 58 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως

είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή, σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, δαπάνες ύψους 38.868,23€, κρίθηκαν ως μη εκπιπόμενες από τον έλεγχο και αναλυτικά περιγράφονται στον κατωτέρω πίνακα:

Περιγραφή	Ποσό
Δαπάνη που αφορά το φορολογικό έτος 2017	2.469,83
Δαπάνες που καταχωρήθηκαν στα βιβλία χωρίς να αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά	400,97
Διαφορά καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών	4.981,91
Δαπάνες ψυχαγωγίας	7.143,00
Δαπάνες αγοράς παγίων στοιχείων	21.202,52
Δαπάνες που αφορούν συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης ακινήτων	2.670,00
Σύνολο λογιστικών διαφορών	38.868,23

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός, ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και στην υπηρεσία μας, οιοδήποτε στοιχείο, που να διαφοροποιεί τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εκπαιστικότητα των δαπανών, ορθώς, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος το ποσό των 38.868,23€, λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013.

Ως προς την εφαρμογή έμμεσων μεθόδων

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Άρθρο 27- Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται ότι 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 ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

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

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή, σύμφωνα στην Ε.2015/31-01-2020 «Οδηγίες για τον έμμεσο τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ΚΦΕ», αναφέρεται ότι:

«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.

[...]

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.

[...]

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 27 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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 τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/17-02-2014 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού», όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 1. Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου 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 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.

[...]

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

- Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.2238/1994 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάσει τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

- Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.

Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη.

- Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του ν 4172/2013, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

[...]

Άρθρο 5. Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον

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

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία.

Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.

[...]

Άρθρο 8. Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται.

Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9. Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρουθείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογούμενους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα

με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10. Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές.

Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων.

Άρθρο 11. Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

Άρθρο 12. Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος και της συζύγου του για το ελεγχόμενο έτος 2018, με βάση την έμμεση μέθοδο της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, καταρτίζοντας Ισοζύγιο, όπου στη μία στήλη παρατίθενται οι Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων και στην έτερη στήλη οι Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων, ως κάτωθι:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	1/1/2018	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	31/12/2018
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικά, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	313.526,05€	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	353.919,67€
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).	0,00	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€
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	0,00	3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	340.791,67€	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	3.354,48€	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	13.096,80€
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κλπ.)	0,00	6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκών στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	0,00
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	334.385,24€
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλπ	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	24.265,78€
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις δωρεές και λοιπές δαπάνες	1.920,00€
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	10.366,70€
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	15.505,56€
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	0,00	12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	17.400,40€	13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	0,00
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	675.072,60€	ΣΥΝΟΛΟ	740.362,95€
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018		

Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	675.072,60€
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	740.362,95€
Υπόλοιπο	-65.290,35€

Επειδή, από τη διενέργεια του ελέγχου με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για το έτος 2018 ύψους 65.209,35€, η οποία κατανεμήθηκε μεταξύ του προσφεύγοντος και της συζύγου, βάσει των δηλωθέντων εισοδημάτων, ως εξής:

Έτος	Φορολογητέο εισόδημα (Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη)	Αναλογία	
		Υπόχρεος (Προσφεύγων)	Σύζυγος
2018	65.209,35	32.604,68	32.604,68

Επειδή, στην υπ' αριθ.προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, εμφανίζονται οι διαφορές ελέγχου του προσφεύγοντος αλλά και της συζύγου του, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή εξετάζονται οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί που αφορούν αποκλειστικά τα φορολογητέα εισοδήματα και τις καταλογισθείσες διαφορές σε βάρος του προσφεύγοντος για το ως άνω φορολογικό έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος τόσο με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας όσο και με βάση τις γενικές διατάξεις και αφού συνέκρινε τα αποτελέσματα των δύο μεθόδων, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα έλαβε το μεγαλύτερο εκ των δύο, ήτοι εκείνο που προσδιορίστηκε με βάση τις γενικές διατάξεις. Ως εκ τούτου, το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018 προσδιορίστηκε ως ακολούθως :

	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)
Φορ. έτος	Συνολικό καθαρό Φορολογητέο Εισόδημα δήλωσης (Προσφεύγων)	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει Έμμεσων τεχνικών (Προσφεύγων)	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων (Προσφεύγων)	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει ελέγχου (δ) = μέγιστο {(α), (β), (γ)} (Προσφεύγων)	Διαφορά δήλωσης ελέγχου (ε) = {(α) - (δ)} (Προσφεύγων)
2018	3.195,17	35.799,85	42.808,21	42.808,21	39.613,04

Ειδικότερα, ο αναλυτικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος, με βάση τον έλεγχο των γενικών φορολογικών διατάξεων και της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας που εφαρμόστηκε στον προσφεύγοντα και την σύζυγό του, απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Περιγραφή Φορολογητέου Εισοδήματος	Εισόδημα βάσει Δήλωσης (α)		Διαφορά Εισοδήματος από την εφαρμογή των Έμμεσων Τεχνικών (β)		Εισόδημα μετά την εφαρμογή των Έμμεσων Τεχνικών (γ)=(α)+(β)		Εισόδημα βάσει Ελέγχου με τις Γενικές Διατάξεις (δ)	
	ο Σύνολος	η Σύνολος	ο Σύνολος	η Σύνολος	ο Σύνολος	η Σύνολος	ο Σύνολος	η Σύνολος
Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Καθαρο Εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Καθαρά Κέρδη/Ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα	-515,19	-1.882,68	0,00	0,00	-515,19	-1.882,68	39.613,04	46.218,11
Εισόδημα από Κεφάλαιο (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα)	60,17	3,92	0,00	0,00	60,17	3,92	60,17	3,92
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	3.135,00	69,88	0,00	0,00	3.135,00	69,88	3.135,00	69,88
Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Προσαύξηση άρθρου 21 § 4	0,00	0,00	32.604,68	32.604,68	32.604,68	32.604,68	0,00	0,00
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	0,00	0,00	-		0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΑ	3.195,17	73,80	32.604,68	32.604,68	35.799,85	32.678,48	42.808,21	46.291,91
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	3.268,97		65.209,35		68.478,33		89.100,12	
ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΣΤΗΛΩΝ (γ) & (δ)					68.478,33		89.100,12	
Φορολογητέο εισόδημα	89.100,12							

Ως προς το πρόστιμο μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του ελέγχου

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 14 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι:

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 54 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης

απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20-11-2015:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) [...]

γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ') [...]

Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα / πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο.

ι) Επανάληψη της ίδιας παράβασης και διαπίστωσή της σε νέο φορολογικό έλεγχο (άρθρο 54 παρ.3)

Στην περίπτωση που, εντός πενταετίας από την έκδοση αρχικής πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση του άρθρου 54 παρ.1, διαπιστωθεί στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης επιβάλλεται το διπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου και σε διάπραξη εκ νέου της ίδιας παράβασης το τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου (άρθρο 54 παρ. 3). Εάν μέχρι την εκ νέου διάπραξη έχουν ισχύσει ευνοϊκότερες διατάξεις, επιβάλλεται, κατά περίπτωση, το διπλάσιο ή το τετραπλάσιο του οφειλομένου προστίμου με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις. **Επανάληψη της ίδιας παράβασης (και όχι απλώς παράβασης που εμπίπτει στην ίδια περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 54), για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης, θεωρείται η διαπίστωση της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει ήδη εκδοθεί η αρχική πράξη.** Έτσι για παράδειγμα δεν αποτελεί ίδια παράβαση η εκπρόθεσμη ή ανακριβής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα όταν οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται δυνάμει διαφορετικών διατάξεων νόμου ή κανονιστικών πράξεων (λ.χ. δεν θεωρείται ίδια παράβαση η μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με τη μη υποβολή τριμηνιαίας κατάστασης συμφωνητικών).».

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 500,00€, λόγω υποτροπής (250,00 Χ 2), καθώς δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων και ειδικότερα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία εσόδων:

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΣΕΛΙΔΕΣ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
Α.Π.Υ. (ΑΝΕΥ ΣΕΙΡΑΣ)	• 32049 ΕΩΣ 32050 • 32901 ΕΩΣ 33000	
Α.Π.Υ. ΣΕΙΡΑΣ Α'	1201 ΕΩΣ 1291	Όπως προκύπτει από τις περιγραφόμενες υπηρεσίες η Σειρά Α' χρησιμοποιήθηκε για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην κλινική (εκτός ιατρείου)

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι στις απόεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μερικού φορολογικού ελέγχου επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων με την κρινόμενη προσφυγή πράξεων, ήτοι παρατίθενται όλα τα στοιχεία με τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί πλημμελούς αιτιολογίας, οι οποίοι προβάλλονται αόριστα και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησηςεκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και επιβολής προστίμου του άρθ. 53 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση**: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

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

Φορολογικό Έτος 2018

- Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018.

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Ακίνητη περιουσία	3.135,00	3.135,00	3.135,00	
Τόκοι -μερίσματα-δικαιώματα	60,17	60,17	60,17	
Επιχειρηματική δραστηριότητα		39.613,04	39.613,04	39.613,04
Προσαύξηση περιουσίας				
Φορολογητέο εισόδημα	3.195,17	42.808,21	42.808,21	39.613,04
Φόρος κλίμακας	479,28	11.336,11	11.336,11	10.856,83
Αναλογών φόρος	479,28	11.336,11	11.336,11	10.856,83
Φόρος που παρακρατήθηκε	999,03	999,03	999,03	0,00

Φόρος που προκαταβλήθηκε				
Υπόλοιπο φόρου	-519,75	10.337,08	10.337,08	10.856,83
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	0	5.428,42	5.428,42	5.428,42
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων & εισφορά υπέρ ΟΓΑ	118,80	118,80	118,80	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.536,62	1.536,62	1.536,62
Προκαταβολή φόρου επόμενου				0,00
Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00	1.250,00	0
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	849,05	18.670,92	18.670,92	17.821,87
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		17.821,87	17.821,87	

Φορολογικό Έτος 2024

Πρόστιμο άρθρου 53 του ν.5104/2024 (Αριθ. Πράξης)

- Ποσό καταλογισμού: 500,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.