



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 23/5/2023

Αριθμός απόφασης: **1287**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά 1) της με αριθμό/22.12.2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, 2) της με αριθμό/22.12.2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, 3) της με αριθμό/22.12.2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, και 4) της με αριθμό/22.12.2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Φ.Π.Α./ Επιβολής

Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. /22.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 79.474,85 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 39.737,43 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 19.273,43 €, και τέλους πολυτελούς διαβίωσης, ποσού 404,95 €, ήτοι συνολικό ποσό 138.890,30 €.
2. Με την υπ' αριθμ. /22.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 85.464,04 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 42.732,02 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 21.049,21 €, ήτοι συνολικό ποσό 149.245,27 €.
3. Με την με αριθμό /22.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 2.536.31 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 1.268.16 €, ήτοι συνολικό ποσό 3.804.47 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση εισροές ποσού 49.619,25 €.
4. Με την με αριθμό /22.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 2.288,96 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 1.144,48 €, ήτοι συνολικό ποσό 3.433,44 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση εισροές ποσού 26.741,27 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Πρόδηλες αντινομίες- Ακυρότητα της συνολικής διαδικασίας λόγω παραβίασης του πρωτοκόλλου της Υπηρεσίας.

2. Ακυρότητα ελέγχου καθόσον η Γνωστοποίηση περαιτέρω διενέργεια του ελέγχου με βάση τις έμμεσες τεχνικές του αρ. 27 του Ν. 4174/2013 και του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 φέρεται να προηγείται χρονολογικά της εντολής.

3. Μη νόμιμη και άκυρη η χρήση τεχνικής ελέγχου με χρήση μεθόδου εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης— έλλειψη αιτιολογημένης απόφασης του προϊστάμενου- παραβίαση διατάξεων άρθρων 27 του ν. 4174/2013 και 28 ν. 4172/2013. ΠΟΛ.1050/2014 και Α.1008/2020 απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ.

4. Μη νόμιμη αιτιολογία για την διενέργεια του ελέγχου με βάση τις έμμεσες τεχνικές του αρ. 27 του Ν. 4174/2013 και του αρ. 28 του Ν. 4172/2013.

5. Ο διενεργηθείς έλεγχος στη βάση του οποίου εξεδόθησαν οι προσβαλλόμενες Πράξεις είχε δυνατότητα κάλυψης τυχόν προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων με διαθέσιμο κεφάλαιο προγενεστέρων ετών και κέρδη από σύμβαση στεγαστικού δανείου που συνήφθη το έτος 2004.

6. Επιπλέον ο διενεργηθείς έλεγχος έλαβε υπόψιν του τεκμήρια διαβίωσης τα οποία εκτίναξαν πλασματικώς το τεκμαιρόμενο εισόδημά του, κατά παράβαση της Αργής της Αναλογικότητας.

7. Ο διενεργηθείς έλεγχος δεν δέχτηκε αδικαιολόγητα πολλά Τιμολόγια που επικαλέστηκε και προσκόμισε ως έξοδα της επιχείρησής του, καίτοι αποδεικνύεται ότι τα προϊόντα που αγοράστηκαν με αυτά χρησιμοποιήθηκαν στην επιχείρησή του και ορθώς περιελήφθησαν στα έξοδα αυτής.

8. Αναφορικά με το έτος ελέγχου από 01/01/2016 έως 31/12/2016: α) Στον Πίνακα Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας περιλήφθηκαν τα Έσοδα της χρονιάς με την προσθήκη του αντίστοιχου ΦΠΑ 24% πλην όμως αφαιρέθηκε ο ΦΠΑ των εξόδων καίτοι αυτά δεν εξοφλήθηκαν εντός της χρήσης κάτι που άλλωστε έχει δεχθεί ο έλεγχος, β) ως προς τα έξοδα, έχουν ληφθεί υπόψιν φόροι που είτε δεν έχουν καταβληθεί είτε έχουν περιληφθεί στο λογαριασμό Δαπανών Επιχείρησης, γ) το πραγματικό ποσό που έχει καταβληθεί από φόρους μέσω του taxinet προκύπτει ότι είναι ποσό 6.476,85 ευρώ συμπεριλαμβανομένων όλων των ανωτέρω αποκλίσεων.

9. Αναφορικά με το έτος ελέγχου από 01/01/2017 έως 31/12/2017: α) Στον Πίνακα Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας περιλήφθηκαν τα Έσοδα της χρονιάς με την προσθήκη του αντίστοιχου ΦΠΑ 24% πλην όμως αφαιρέθηκε ο ΦΠΑ των εξόδων καίτοι αυτά δεν εξοφλήθηκαν εντός της χρήσης κάτι που άλλωστε έχει δεχθεί ο έλεγχος, β) ως προς τα έξοδα, έχουν ληφθεί υπόψιν φόροι που είτε δεν έχουν καταβληθεί είτε έχουν περιληφθεί στο λογαριασμό Δαπανών Επιχείρησης, γ) το πραγματικό ποσό που έχει καταβληθεί από φόρους

μέσω του taxisnet προκύπτει ότι είναι ποσό 41.771,15 ευρώ, από τα οποία μόλις ποσό 1.646,06 ευρώ αφορά σε καταβολή, καθώς το ποσό των 40.125,09 ευρώ κατασχέθηκε εις χείρας τρίτων.

Επειδή στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

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

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

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

Επειδή στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

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

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

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

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

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

Επειδή, όπως διευκρινίστηκε με την Ε.2015/2020, η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β' , γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν . 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β' , γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση...

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 , για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1270/2013 με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας αναφέρονται, μεταξύ άλλων τα εξής:

1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method).

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα 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 ελεγχόμενου.

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται: ...

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυση ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. ...

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται: ...

10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000): «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ.: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα, με έδρα στο ΗΡΑΚΛΕΙΟ και αντικείμενο ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΦΡΕΣΚΩΝ ΕΙΔΩΝ ΖΑΧΑΡΟΠΛΑΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΓΛΥΚΙΣΜΑΤΩΝ, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογικών ετών 2016 και 2017 δυνάμει της/09.08.2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν αξιολόγησης των διαθέσιμων στην Υπηρεσία στοιχείων και των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων καθώς και λοιπών δικαιολογητικών της προσφεύγουσας ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθώς αφενός διαπιστώθηκε ότι υφίσταται παράβαση μη έκδοσης για το έτος 2016 για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α§1 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και αφετέρου διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης, αφού ο προσφεύγων δεν δηλώνει φορολογητέα εισοδήματα για τα ελεγχόμενα έτη, καθώς η επιχείρησή του είναι ζημιογόνα, ενώ από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων διενήργησε πληρωμές για προσωπικές δαπάνες (δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής, δαπάνη

για ασφάλειες, δαπάνη σε εταιρείες ενέργειας) συνολικού ποσού τουλάχιστον 31.066,88 € κατά το έτος 2016 και 26.682,64 € κατά το έτος 2017. Συνεπώς, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ν.4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος του προσφεύγοντος με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, εν συνεχεία, ο έλεγχος αφού επεξεργάστηκε τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, τις διαθέσιμες πληροφορίες που ήδη υφίσταντο στην Υπηρεσία, και τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία εισηγήθηκε ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσης τεχνικής ελέγχου την ανάλυση ρευστότητας. Βάσει της εν λόγω εισήγησης εκδόθηκε η από 08/11/2022 απόφαση της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, η οποία και αναφέρεται στα συνημμένα της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης, εκ προφανούς παραδρομής ανεγράφη επί του εγγράφου της γνωστοποίησης η ημερομηνία 08/11/2022 αντί της ορθής 10/11/2022 όταν και πρωτοκολλήθηκε το υπ' αριθμ. έγγραφο που συμπίπτει με την ημερομηνία τροποποίησης της εντολής ελέγχου, συνεπώς δεν υφίσταται χρονική ανακολουθία των εγγράφων, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή στην ΠΟΛ. 1076/2015 με θέμα «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)» αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«Άρθρο 31

Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες

1. Με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προσδιορίζονται οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθες αντικειμενικές δαπάνες:

- α) Ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες κύριες κατοικίες ...
- β) Ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες δευτερεύουσες κατοικίες ...
- γ) Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης ...
- δ) Ετήσια αντικειμενική δαπάνη ιδιωτικών σχολείων ...
- ε) Αντικειμενική δαπάνη οικιακών βοηθών, οδηγών αυτοκινήτων κλπ ...
- στ) Δαπάνες σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης ...
- ζ) Δαπάνες αεροσκαφών, ελικοπτέρων, ανεμόπτερων ...
- η) Δαπάνες δεξαμενών κολύμβησης ...
- θ) Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης

Με την περίπτωση θ' της παραγράφου 1 θα λαμβάνεται υπόψη κάθε χρόνο ένα ποσό ως ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης που ορίζεται στο ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και στο ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα. Δεν εφαρμόζεται η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη εφόσον ο φορολογούμενος ή τα εξαρτώμενα μέλη αποκτούν εισόδημα μόνο από τόκους και ακίνητα σύμφωνα με την περ. ε' του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. ...

Άρθρο 32

Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται μόνο όταν τις οικείες δαπάνες πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα, ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά τους αρχεία.

Επίσης λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ποσά που πραγματικά καταβάλλονται στο φορολογικό έτος (ποσό δόσης, προκαταβολής κ.τ.λ.) και όχι το συνολικό ποσό της αγοράς που πιθανόν μέρος του να καταβληθεί σε επόμενο φορολογικό έτος.

Σημειώνεται ότι ο φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής με πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα που πραγματοποιεί δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην Ελλάδα εάν αποδείξει, προσκομίζοντας τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, ότι το τίμημα της απόκτησης καταβλήθηκε στην αλλοδαπή δεν προσμετράται η δαπάνη αυτή.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται, για: ...

στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας.

Η απόσβεση δανείων και πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής θεωρείται δαπάνη απόκτησης που βαρύνει τον λήπτη του δανείου. Σε κάθε περίπτωση εξετάζεται το γεγονός του ποιος πραγματικά καταβάλλει τα σχετικά ποσά.»

Επειδή ο έλεγχος κατά τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του προσφεύγοντος εφάρμοσε τις διατάξεις των άρθρων 30- 34 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) καθώς και των άρθρων 15- 19 του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) και τις οδηγίες που δόθηκαν από τη Διοίκηση με την ανωτέρω ΠΟΛ. 1076/2015.

Επειδή στο υπ' αριθμ. 1078907 /1417/A0012/ 30.07.2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Εισοδήματος με θέμα «Κάλυψη τεκμηρίου δαπάνης» αναφέρονται τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς μεταξύ του δηλούμενου εισοδήματος και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης των άρθρων 16 και 17 υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Τα ποσά αυτά είναι, μεταξύ άλλων, δάνεια και ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

2. ...

3. Κατόπιν των ανωτέρω και όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση με το 1098890/2296/A0012/30-11-2006 έγγραφο της προκύπτει ότι, εφόσον το δάνειο που σύναψε ο φορολογούμενος ήταν για αγορά ακινήτου, δεν μπορεί το υπόλοιπο ποσό που δεν δαπανήθηκε να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη ή τον περιορισμό του τεκμηρίου των τοκοχρεολυτικών δόσεων ή της εξόφλησης του υπολοίπου του δανείου, γιατί συνάφθηκε για έναν ορισμένο σκοπό και μόνο για το σκοπό αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί. Επομένως, σωστά η Δ.Ο.Υ. δεν δέχεται τη χρήση του υπολοίπου του δανείου προς ανάλωση κεφαλαίου.»

Επειδή όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες 104 κι επόμενες της από 22/12/2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 2238/1994 και 4172/2013 και με τις εκδοθείσες οδηγίες της Διοίκησης (ενδεικτικά έγγραφα 1078907 /1417/A0012/ 30.07.2008, 1100555 /1908/A0012/ 04.11.2008, 1084619 /1979/A0012/ 21.11.2006) το υπόλοιπο του στεγαστικού δανείου που έλαβε ο προσφεύγων και ισχυρίζεται ότι δεν αναλώθηκε για την αγορά του ακινήτου δεν δύναται να ληφθεί υπόψη για την κάλυψη των τοκοχρεολυτικών δόσεων του δανείου ή την κάλυψη άλλων τεκμηρίων καθώς έχει συναφθεί για ορισμένο σκοπό και μόνο για τον σκοπό αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013): «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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, 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 ως προς τα τιμολόγια, τα οποία ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε ως παραγωγικές δαπάνες κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, αυτά αφορούν δαπάνες που διενεργήθηκαν σε σούπερ μάρκετ για απόκτηση ειδών διατροφής (τυριά, αλλαντικά, φρούτα, μαναβική, σνακς, πατατάκια, κλπ), ειδών ατομικής υγιεινής (ξυραφάκια, σερβιέτες), ειδών καθαρισμού, ειδών οικιακής χρήσεως, τα οποία ως είδη και ποσότητες δικαιολογούνται για ανάλωση σε ατομικό και οικογενειακό επίπεδο, ενώ επίσης η επιχείρηση του προσφεύγοντος προμηθεύεται παρόμοια είδη διατροφής ως πρώτες ύλες από λοιπούς προμηθευτές σε μεγάλες ποσότητες και είδη καθαρισμού επίσης από λοιπούς προμηθευτές σε συσκευασίες που προορίζονται για επαγγελματική χρήση.

Επειδή μετά την υποβολή του υπ' αριθμ./14.12.2022 Υπομνήματος του προσφεύγοντος επί του υπ' αριθμ./24.11.2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις προσκομισθείσες φωτοτυπίες επιταγών και αποδείξεις πληρωμής προσέθεσε στο πεδίο 10 του Πίνακα τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας ποσό 42.787,94 € για το έτος 2016 και 10.584,96 € για το έτος 2017.

Επειδή, επίσης, μετά την υποβολή του ανωτέρω υπομνήματος, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την διαφορετικότητα των συντελεστών Φ.Π.Α. μεταξύ αγορών/ δαπανών και εσόδων αποδέχθηκε την τροποποίηση του Πίνακα τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας με την προσθήκη του ποσού Φ.Π.Α. τόσο στις εισροές όσο και στις εκροές.

Επειδή ως προς τους φόρους ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του νόμου και τις οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ. 1270/2013, λαμβάνοντας υπόψη τόσο την αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών που αφορούν σε φορολογικές υποχρεώσεις του προσφεύγοντος στις πηγές κεφαλαίου όσο και τα βεβαιωμένα ποσά φόρων στις αναλώσεις κεφαλαίου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή ο προσφεύγων προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που προέβαλε και στον έλεγχο, οι οποίοι απορρίφθηκαν για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου και δεν προσκομίζει περαιτέρω στοιχεία προς επίρρωση των ισχυρισμών του.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22/12/2022 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των με αριθμό/22.12.2022,/22.12.2022,/22.12.2022 και/22.12.2022 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

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

1. Φόρος Εισοδήματος:

A) Φορολογικό έτος 2016:

| | |
|----------------------------|-------------------|
| Χρεωστικό ποσό | 79.474,85 |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | 39.737,43 |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | 19.273,07 |
| Τέλος επιτηδεύματος | 404,95 |
| Σύνολο | 138.890,30 |

(ως η υπ' αριθμ. /22.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

B) Φορολογικό έτος 2017:

| | |
|----------------------------|-------------------|
| Χρεωστικό ποσό | 85.464,04 |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | 42.732,02 |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | 21.049,21 |
| Σύνολο | 149.245,27 |

(ως η υπ' αριθμ. /22.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

2. Φ.Π.Α.:

A) Φορολογική περίοδος 1/1/2016-31/12/2016:

| | |
|----------------------------------------|----------|
| Χρεωστικό υπόλοιπο | 2.536,31 |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Κ.Φ.Δ. | 1.268,16 |

| | |
|--------|-----------------|
| Σύνολο | 3.804,47 |
|--------|-----------------|

(ως η υπ' αριθμ./22.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

Β) Φορολογική περίοδος 1/1/2017-31/12/2017:

| | |
|----------------------------------------|-----------------|
| Χρεωστικό υπόλοιπο | 2.288,96 |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ. | 1.144,48 |
| Σύνολο | 3.433,44 |

(ως η υπ' αριθμ./22.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.