



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15.05.2023
Αριθμός απόφασης: 1150

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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.

4. Τη με ημερομηνία καταχώρησης **13.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου Ηρακλείου, κατά α) της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016, γ) της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και δ) της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 31.766,06 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 15.883,03 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.635,22 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 54.284,31 €.
- Με την υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, μειώθηκε για τον προσφεύγοντα το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 4.003,33 €.
- Με την υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 15.716,47 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 7.858,24 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.853,18 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 26.427,89 €.
- Με την υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, μειώθηκε για τον προσφεύγοντα το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 9.202,15 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 16.12.2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «Λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακεία)», η οποία κατά τις υπό κρίση περιόδους, τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης εκδόθηκε για τον προσφεύγοντα η με αριθμό /2020 εντολή μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Από τον έλεγχο, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα (αριθ. καταχώρησης) η υπ' αριθ. πρωτ. /30.06.2022 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων του Ν.4512/2018, καθώς και η υπ' αριθ. πρωτ. /30.06.2022 Πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων, των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ελεγχόμενης περιόδου. Ο προσφεύγων, ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και έθεσε τα ζητηθέντα στη διάθεση του ελέγχου.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) και στα στοιχεία του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Στο φορολογικό έτος 2016, διαπιστώθηκε διαφορά στο σύνολο των φορολογητέων εκροών – πωλήσεων ύψους 3.306,34 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 203,72 €, από τα στοιχεία που προκύπτουν από τη ΦΤΜ και των αντίστοιχων καταχωρήσεων στα τηρούμενα βιβλία.
- Στο φορολογικό έτος 2017, διαπιστώθηκε διαφορά στο σύνολο των φορολογητέων εκροών – πωλήσεων ύψους 908,59 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 60,32 €, από τα στοιχεία που προκύπτουν από τη ΦΤΜ και των αντίστοιχων καταχωρήσεων στα τηρούμενα βιβλία.
- Από το σύνολο της μισθοδοσίας ποσού 20.691,11 € που μεταφέρθηκε στη δήλωση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3), έτους 2017, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 17.731,10 €, καθώς δεν καταβλήθηκε με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Περαιτέρω, κατά τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης προέβη σε έλεγχο της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου (άρθρο 27 Κ.Φ.Δ.) και έκρινε ότι και για τα δύο ελεγχόμενα έτη, 2016 και 2017, πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ότι καταλληλότερη μέθοδος είναι η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας. Από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης εκδόθηκε η από 27.10.2022 σχετική απόφαση, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 04.11.2022, με τη με αριθ. πρωτ./04.11.2022 γνωστοποίηση.

Στη συνέχεια, έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος με τις γενικές διατάξεις, καθώς και με την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, μετά δε από τη σύγκριση των εισοδημάτων που προέκυψαν βάσει των γενικών διατάξεων και της έμμεσης τεχνικής, προσδιορίστηκαν τα εισοδήματά του από όλες τις πηγές εισοδήματος και το τελικό φορολογητέο εισόδημα, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος	Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Δήλωσης	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.	Φορολογητέο Εισόδημα Έλεγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου	Φορολογητέο Εισόδημα Που Λαμβάνεται Υπ' Όψιν Για τον Προσδιορισμό Του Φόρου Εισοδήματος
1/1 - 31/12/2016	5.796,22	10.040,00	103.159,14	103.159,14
1/1 - 31/12/2017	7.911,16	36.972,26	60.362,46	60.362,46

Συνεπώς, ο έλεγχος έλαβε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, το προσδιορισθέν βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επιπλέον, από τον έλεγχο Φ.Π.Α. που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2016 – 31.12.2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 4.003,33 €, που προήλθε κατά το ποσό των 3.799,61 € από τον έλεγχο της μετατόπισης Φ.Π.Α. εκροών από τον υψηλό συντελεστή στον χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. και κατά το ποσό των 203,72 € από τη διαφορά των φορολογητέων εκροών – πωλήσεων βάσει των καταχωρήσεων στα

τηρούμενα βιβλία και της διασταύρωσης με τα στοιχεία που εκδίδονται από τις ΦΤΜ και ΦΗΜ του προσφεύγοντος.

Για τη φορολογική περίοδο 01.01.2017 – 31.12.2017, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 9.202,15 €, που προήλθε κατά το ποσό των 4.003,33 € από μείωση πιστωτικού υπολοίπου κατά την προηγούμενη φορολογική περίοδο, ήτοι 2016, και κατά το ποσό των 5.138,50 € από τον έλεγχο της μετατόπισης Φ.Π.Α. εκροών από τον υψηλό συντελεστή στον χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. και κατά το ποσό των 60,32 € από τη διαφορά των φορολογητέων εκροών – πωλήσεων βάσει των καταχωρήσεων στα τηρούμενα βιβλία και της διασταύρωσης με τα στοιχεία που εκδίδονται από τις ΦΤΜ και ΦΗΜ του προσφεύγοντος.

Από τον έλεγχο εκδόθηκε το με αριθμό/2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., μετά των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016 και 2017, επί του οποίου ο προσφεύγων, κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ./09.12.2022 υπόμνημά του. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις του προσφεύγοντος, προχώρησε στη σύνταξη των από 16.12.2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Μη νόμιμη η χρήση τεχνικής ελέγχου με εφαρμογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης - Έλλειψη αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου – Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και της ΠΟΛ 1050/2014: Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή έσφαλε όταν ελέγχοντας την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζεται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), έκρινε ότι δύναται να εφαρμοστεί η παράγραφος 2 του ανωτέρω άρθρου, διότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, προσκομίζοντας πίνακα των δηλωθέντων εισοδημάτων του από το έτος 2002 έως το έτος 2017, την οποία υποστηρίζει ότι εσφαλμένως ο έλεγχος δεν έκανε δεκτή, τονίζοντας ότι από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι, ακόμα και με λανθασμένο υπολογισμό των διαθέσιμων εισοδημάτων του, το 2015 είχε διαθέσιμο υπόλοιπο ύψους 12.162,56 €. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένως απέρριψε το ποσό των 106.994,95 €, το οποίο προέρχεται από εισοδήματά του που έχουν δηλωθεί και φορολογηθεί και το οποίο σύμφωνα με σχετικό έγγραφο, αποδεδειγμένα διαθέτει την 01.01.2016 σε χρηματοπιστωτικό λογαριασμό.
- Εσφαλμένη εκτίμηση για προσαύξηση περιουσίας μέσω υπολοίπου τραπεζικών λογαριασμών για τις επίμαχες χρήσεις – Απουσία προσαύξησης – Μη υπαγωγή στις διατάξεις των άρθρων 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 και 21 παρ. 4 του ν.4172/2013: Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα θεωρήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας το υπόλοιπο των λογαριασμών του, καθώς είναι εμφανής η πηγή προέλευσης των υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών, τα οποία σε κάθε περίπτωση είναι χρήματα που έχουν αποταμιευτεί από την επιχείρησή του, νομίμως δηλωθέντα και φορολογημένα.
- Εσφαλμένη εκτίμηση της Διοίκησης σχετικά με τη δυνατότητα κάλυψης της προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων με διαθέσιμο κεφάλαιο προγενέστερων ετών.

- Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω έλλειψης αιτιολογίας της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» 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 περισσοτέρων 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»

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με θέμα: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν

δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

...

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-02-2014 με θέμα “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.”:

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

Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013).

Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. ...

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

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 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.»

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή, ισχυρίζεται ότι η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, παντελώς αυθαίρετα και με ελλιπή και λανθασμένη αιτιολογία εφάρμοσε τις διατάξεις περί

έμμεσου προσδιορισμού εισοδήματος, καθώς έκρινε λανθασμένα ότι πληρούνται για τα ελεγχόμενα έτη, 2016 και 2017, οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, στην από 16.12.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, αναφέρεται ότι «Ο έλεγχος προχώρησε στον υπολογισμό των εισοδημάτων των προηγούμενων ετών που ο ίδιος ο ελεγχόμενος επικαλείται (οικ. έτη 2002-2018) με τον υπολογισμό των τεκμηρίων όπως προβλέπεται με τις κείμενες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος...

... ο ελεγχόμενος δεν έχει το διαθέσιμο υπόλοιπο εισοδημάτων προηγούμενων ετών που επικαλείται στην ανάλυση που προσκόμισε στον έλεγχο, χωρίς τον υπολογισμό τεκμηρίων, ήδη από το προηγούμενο του ελέγχου έτος, ήτοι φορολογικό έτος 2015, καθώς το τελικό διαθέσιμο εισόδημα από προηγούμενα έτη στο φορολογικό έτος 2015, διαμορφώνεται στο ποσό των 89.162,56 € και η ανάλυση που έχει χρησιμοποιήσει – επικαλεστεί στις υποβληθείσες δηλώσεις του μέχρι και το φορολογικό έτος 2015 ανέρχεται στο ποσό των 92.000,00€. Συνεπώς το φορολογικό έτος 2015, το τελικό διαθέσιμο εισόδημα από προηγούμενα έτη μείον την ανάλυση που χρησιμοποιήθηκε είναι $89.162,56 - 92.000,00 = -2.837,44$ € (αρνητικό διαθέσιμο εισόδημα), που σημαίνει ότι ήδη από το φορολογικό έτος 2015 ο ελεγχόμενος δεν είχε 15.000,00 € υπόλοιπο προς ανάλυση εισόδημα αλλά $15.000,00 - 2.837,44 = 12.162,56$ €.

Επιπρόσθετα τα επόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017 οι δαπάνες και τα τεκμήρια του ελεγχόμενου υπερβαίνουν το γενικό σύνολο των εισοδημάτων του και βάσει της κείμενης νομοθεσίας ο ελεγχόμενος θα είχε φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων, το οποίο απέφυγε με την ανάλυση που επικαλέστηκε τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, τα οποία βάσει του ανωτέρω ελέγχου δεν υφίστανται πραγματικά ...

Συμπερασματικά, από τον έλεγχο της ανάλυσης και τον υπολογισμό τεκμηρίων σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι, ο ελεγχόμενος δε διαθέτει διαθέσιμο προς ανάλυση ποσό εισοδήματος προηγούμενων ετών...»

Επειδή, περαιτέρω, στο κεφάλαιο 16.1 περί πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. έμμεσες μεθόδους ελέγχου, της ως άνω έκθεσης, αναφέρονται τα κάτωθι:

«Ο ελεγχόμενος επικαλείται ποσό ανάλυσης 10.000,00 € το φορολογικό έτος 2016 και 30.000,00 € το φορολογικό έτος 2017. Ο ελεγχόμενος προσκόμισε πίνακα ανάλυσης ετών από οικονομικό έτος 2003 έως φορολογικό έτος 2017, στο οποίο δεν είχε υπολογίσει κανένα τεκμήριο. Κατά τον έλεγχο της ανάλυσης και τον υπολογισμό των τεκμηρίων σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος προέκυψε ότι, ο ελεγχόμενος δεν διαθέτει διαθέσιμο προς ανάλυση ποσό εισοδήματος προηγούμενων ετών και προσδιορίζει τα ακόλουθα:

- Κατά την ελεγχόμενη χρήση 2016, το συνολικό δηλωθέν ατομικό εισόδημα ήταν: 5.796,22€
- Το τεκμαρτό εισόδημα ήταν: 2.200,00€ (κατοικία) + 4.400,00€ (αυτοκίνητο) = 6.600,00€
- Κατά την ελεγχόμενη χρήση 2017, το συνολικό δηλωθέν ατομικό εισόδημα ήταν: 7.911,16€
- Το τεκμαρτό εισόδημα ήταν: 26.298,93€ (αγορά αυτοκινήτου) + 2.200,00€ (κατοικία) + 5.033,33€ (αυτοκίνητο) = 33.532,26€

Επομένως, το συνολικό δηλωθέν ατομικό εισόδημα χρήσης 2016 και 2017 δεν καλύπτει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης.

Βάσει των ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις του αρθρ. 28 Ν.4172/2013 και ο έλεγχος προσδιορίζει τα έσοδα και το καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση, ο έλεγχος κατά την εξέταση της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), έλαβε υπόψη για το φορολογικό έτος 2016 τις τεκμαρτές δαπάνες του προσφεύγοντος, ενώ για το φορολογικό έτος 2017 τις τεκμαρτές δαπάνες και την αγορά αυτοκινήτου, βάσει των στοιχείων που ο προσφεύγων δήλωσε στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2016, από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, τόσο από τον πίνακα ταμειακής ανάλυσης πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος (σελ. 60), όσο και από τον πίνακα τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας – στήλη «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» (σελ. 45), προκύπτουν προσωπικές πραγματικές δαπάνες ποσού 1.167,85 € (φόροι, τέλη, εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής). Στην ως άνω έκθεση ελέγχου, δεν αποτυπώνονται για το εν λόγω έτος άλλες δαπάνες που πραγματοποίησε ο προσφεύγων, ούτε προκύπτουν από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους αυτού. Επομένως, δεδομένου ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος, το φορολογικό έτος 2016, ανέρχεται στο ποσό των 5.796,22€, δεν δύναται να εφαρμοστούν οι οριζόμενες στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ., έμμεσες τεχνικές προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, αλλά οι γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.

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

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, αφενός από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης δεν αιτιολογήθηκε ορθώς ο έλεγχος της πλήρωσης των προϋποθέσεων που ορίζονται με το άρθρο 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. έμμεσες μεθόδους ελέγχου και αφετέρου, εφαρμόζοντας την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, δεν έκανε δεκτό το ποσό των 106.994,95 €, ως υπόλοιπο χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, κατά την κατάρτιση του πίνακα ανάλυσης της ρευστότητας, παρότι από τις προσκομισθείσες στον έλεγχο βεβαιώσεις τήρησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος προέκυπτε το εν λόγω ποσό ως υπόλοιπο την 01.01.2016. Εξάλλου η διάταξη της ΠΟΛ 1050/2014, σύμφωνα με την οποία *«το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία»* αναφέρεται στο κεφάλαιο που ο ίδιος ο ελεγχόμενος δηλώνει ότι διαθέτει κατά την έναρξη του ελέγχου (σύνολο καταθέσεων και μετρητών) και όχι στα υπόλοιπα των λογαριασμών, η κατοχή των οποίων αποδεικνύεται από επίσημα δικαιολογητικά, όπως έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (ΠΟΛ 1259/2014). Λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω ποσό ως υπόλοιπο χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης, το σύνολο των διαθέσιμων

εσόδων/κεφαλαίων του έτους 2016 θα ανερχόταν στο ποσό των 106.994,95 € + 538.469,72 € = 645.464,67 € και η διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές κεφαλαίων/εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων» θα διαμορφωνόταν στο ποσό των 645.464,67 € - 635.832,64 € = 9.632,03 €, δεν θα προέκυπτε επομένως αρνητική διαφορά ώστε να θεωρηθεί μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη. Ως εκ τούτου, και σε αυτή την περίπτωση θα είχαν εφαρμογή οι γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ωστόσο, κατά τον έλεγχο πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., για το φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος έλαβε υπόψη εκτός από τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης, και τη δαπάνη αγοράς αυτοκινήτου, ύψους 26.298,93 €, η οποία δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα στο έντυπο Ε1 του εν λόγω έτους. Επιπλέον, στην υποβληθείσα με αριθμό/2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 049 «Δαπάνη αγοράς αγαπών και παροχής υπηρεσιών», το ποσό των 17.642,15 €. Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος για το έτος αυτό ανέρχεται στο ποσό των 7.911,16 €, συνάγεται το συμπέρασμα ότι, για το συγκεκριμένο έτος, το εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και μπορεί να προσδιορισθεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως ο έλεγχος δεν έκανε δεκτά τα ποσά των 10.000,00 € και 30.000,00 € τα οποία επικαλέστηκε προς ανάλωση για τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, από το ποσό των 61.630,44 € που είχε ως διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, σύμφωνα με πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που προσκόμισε κατά τον έλεγχο. Τα ανωτέρω ποσά είχε συμπληρώσει στον κωδικό 787 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» των με αριθ. καταχ./2017 και/2018 δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017.

Επειδή, ο προσφεύγων κατά τον υπολογισμό του διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών με τον προσκομιζόμενο πίνακα, έλαβε υπόψη του τα δηλωθέντα εισοδήματα των χρήσεων 2002 έως 2017, χωρίς να λάβει υπόψη του καθόλου δαπάνες για τα αντίστοιχα έτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 «Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα: α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν δέκα (110) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με διακόσια (200) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τετρακόσια (400) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από 2.800 ευρώ έως 4.999 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από 5.000 ευρώ και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μίας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ορίζεται στο ένα δεύτερο ($1/2$) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση α'.

γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ορίζεται ως εξής: [...]

δ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, με εξαίρεση τα εσπερινά γυμνάσια και λύκεια, καθώς και τα ειδικά σχολεία ατόμων με ειδικές ανάγκες, όπως προκύπτει από τις σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

ε) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό, η οποία ορίζεται στο εκάστοτε κατώτατο όριο αμοιβών όπως αυτό προσδιορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις για την αντίστοιχη κατηγορία εργαζομένων. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται όταν ο φορολογούμενος απασχολεί έναν μόνο οικιακό βοηθό ή όταν ο ίδιος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει έχει αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό και πάνω (67%) από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή είναι ηλικίας άνω των εξήντα πέντε (65) ετών και απασχολεί έναν νοσοκόμο.

στ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν εκτιμάται με βάση το κόστος τελών ελλιμενισμού, ασφαλίσεων, καυσίμων, συντήρησης και πρακτόρευσης και ορίζεται, ανάλογα με τα μέτρα ολικού μήκους του σκάφους, ως εξής: [...]

ζ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών του και τους βαρύνουν, η οποία ορίζεται ως εξής: [...]

η) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης που προκύπτει για τον κύριο ή κάτοχο αυτής, ορίζεται, ανάλογα με την επιφάνειά της, ανά κλίμακα, σε εκατόν εξήντα (160) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο μέχρι τα εξήντα (60) τετραγωνικά μέτρα και σε τριακόσια

είκοσι (320) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο για επιφάνεια άνω των εξήντα (60) τετραγωνικών μέτρων.

Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης τα παραπάνω ποσά διπλασιάζονται.

θ) Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: ...

2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.

Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:

αα) Που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους.

ββ) Που είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους.

γγ) Που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομά τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τραπεζικό λογαριασμό ανοιγμένο σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους - μέσα σε έναν (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32, εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 32, ή του άρθρου 34.

δδ) Που έχουν ενταχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Α.

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32, το ποσό του δανείου

λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, το ποσό της δαπάνης του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ για κάθε σύζυγο. ...»

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, για τον προσδιορισμό του ορθού ποσού του κωδικού 787 των υποβληθεισών δηλώσεων, προέβη σε υπολογισμό του διαθέσιμου κεφαλαίου προς ανάλωση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30, 31 και 34 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ώστε να διαπιστώσει αν ο προσφεύγων μπορούσε πράγματι να επικαλεστεί στις δηλώσεις του τα προαναφερθέντα ποσά προς ανάλωση τα ελεγχόμενα έτη, διαπιστώνοντας τα εξής: «...ο ελεγχόμενος δεν έχει το διαθέσιμο υπόλοιπο εισοδημάτων προηγούμενων ετών που επικαλείται στην ανάλυση που προσκόμισε στον έλεγχο, χωρίς τον υπολογισμό τεκμηρίων, ήδη από το προηγούμενο του ελέγχου έτος, ήτοι φορολογικό έτος 2015, καθώς το τελικό διαθέσιμο εισόδημα από προηγούμενα έτη στο φορολογικό έτος 2015, διαμορφώνεται στο ποσό των 89.162,56 € και η ανάλωση που έχει χρησιμοποιήσει – επικαλεστεί στις υποβληθείσες δηλώσεις του μέχρι και το φορολογικό έτος 2015 ανέρχεται στο ποσό των 92.000,00€. Συνεπώς το φορολογικό έτος 2015, το τελικό διαθέσιμο εισόδημα από προηγούμενα έτη μείον την ανάλωση που χρησιμοποιήθηκε είναι $89.162,56 - 92.000,00 = -2.837,44$ € (αρνητικό διαθέσιμο εισόδημα), που σημαίνει ότι ήδη από το φορολογικό έτος 2015 ο ελεγχόμενος δεν είχε 15.000,00 € υπόλοιπο προς ανάλωση εισόδημα αλλά $15.000,00 - 2.837,44 = 12.162,56$ €.

Επιπρόσθετα τα επόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017 οι δαπάνες και τα τεκμήρια του ελεγχόμενου υπερβαίνουν το γενικό σύνολο των εισοδημάτων του και βάσει της κείμενης νομοθεσίας ο ελεγχόμενος θα είχε φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων, το οποίο απέφυγε με την ανάλωση που επικαλέστηκε τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, τα οποία βάσει του ανωτέρω ελέγχου δεν υφίστανται πραγματικά ...

Συμπερασματικά, από τον έλεγχο της ανάλωσης και τον υπολογισμό τεκμηρίων σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι, ο ελεγχόμενος δε διαθέτει διαθέσιμο προς ανάλωση ποσό εισοδήματος προηγούμενων ετών...»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο προσφεύγων ήδη το προηγούμενο από το πρώτο ελεγχόμενο έτος, ήτοι το φορολογικό έτος 2015, είχε επικαλεστεί προς ανάλωση μεγαλύτερο ποσό από το διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών που είχε σχηματισθεί μέχρι το έτος εκείνο.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, από τον έλεγχο του διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών προς ανάλωση που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, κατόπιν αφαίρεσης από τα πραγματικά εισοδήματα του προσφεύγοντος των δαπανών που ορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του Κ.Φ.Ε., διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν διέθετε κεφάλαιο προηγούμενων ετών προς ανάλωση τα εν λόγω έτη. Επομένως, ορθώς ο έλεγχος δεν έκανε δεκτά τα ποσά που ο προσφεύγων συμπλήρωσε στον κωδικό 787 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» των οικείων δηλώσεών του.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας το υπόλοιπο των λογαριασμών του. Το ποσό της διαφοράς μεταξύ της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», ύψους 52.451,30 € για το έτος 2017, όπως προσδιορίστηκε από τη μέθοδο της ανάλυσης της ρευστότητας, θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη τα αντίστοιχα έτη, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1050/2015 και καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), καθώς δεν μπορούσε να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού.

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος σε κάθε περίπτωση φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν αιτιολόγησε με τεκμηριωμένα στοιχεία τη διαφορά μεταξύ της προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου φορολογητέας ύλης και της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, ύψους 52.451,30 €, για το φορολογικό έτος 2017, ορθώς ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό σε βάρος του προσφεύγοντος φόρου κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 §4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) για το εν λόγω έτος.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2016, λαμβάνεται υπόψη το προσδιορισθέν από τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, ήτοι φορολογητέο εισόδημα ύψους 10.040,00 €, ενώ για το φορολογικό έτος 2017, λαμβάνεται υπόψη το προσδιορισθέν από τον έλεγχο βάσει της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, ήτοι φορολογητέο εισόδημα ύψους 60.362,46 €.

Επειδή, ως προς τις προσβαλλόμενες με αριθ./2022 και/2022 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., περιόδων 01.01.2016 – 31.12.2016 και 01.01.2017 – 31.12.2017 αντίστοιχα, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 13.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, ήτοι την τροποποίηση της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης

επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 και την επικύρωση της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016, της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης .

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

➤ **Φορολογικό έτος 2016:**

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016

Εισόδημα		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	5.796,22	103.159,14	10.040,00	4.243,78
	συζύγου				
Πιστωτικό ποσό φόρου					933,63
Χρεωστικό ποσό φόρου		1.275,17	33.041,23	2.208,80	
Προκαταβολή φόρου		1.275,17	1.275,17	1.275,17	0,00
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			15.883,03	466,82	466,82
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			6.635,22	0,00	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο για καταβολή		3.200,34	57.484,65	4.600,79	1.400,45

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	503.132,09	506.438,08	503.132,09	3.305,99
Αξία φορολογητέων εισροών	477.613,80	477.613,80	477.613,80	
Φόρος εκροών	35.374,02	39.646,12	39.646,12	4.272,10
Υπόλοιπο φόρου εισροών	54.740,42	55.009,19	55.009,19	-268,77
Πιστωτικό υπόλοιπο	19.366,40	15.363,07	15.363,07	4.003,33
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	19.366,40	15.363,07	15.363,07	4.003,33

➤ **Φορολογικό έτος 2017:**

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017

Εισόδημα		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	7.911,16	60.362,46	60.362,46	52.451,3 0
	συζύγου				
Πιστωτικό ποσό φόρου					15.716,4 7
Χρεωστικό ποσό φόρου		131,10	15.847,57	15.847,57	
Προκαταβολή φόρου		1.406,24	1.406,24	1.406,24	
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			7.858,24	7.858,24	7.858,24
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			2.853,18	2.853,18	2.853,18
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο για καταβολή		2.187,34	28.615,23	28.615,23	26.427,8 9

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	529.681,98	530.590,56	530.590,56	908,58
Αξία φορολογητέων εισροών	491.430,37	491.430,37	491.430,37	
Φόρος εκροών	36.587,89	41.797,97	41.797,97	5.210,08
Υπόλοιπο φόρου εισροών	58.896,01	54.903,94	54.903,94	3.992,07
Πιστωτικό υπόλοιπο	22.308,12	13.105,97	13.105,97	9.202,15
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	22.308,12	13.105,97	13.105,97	9.202,15

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.