



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 28-09-2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1484**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α' 75)

σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29-01-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ...– **Α.Φ.Μ.** ..., κατοίκου ... κατά: α) της με αριθμό **.../27-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014, β) της με αριθμό **.../27-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολ. έτους 2014, γ) της με αριθμό **.../27-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολ. έτους 2015, δ) της με αριθμό **.../27-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολ. έτους 2016, ε) της με αριθμό **.../27-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολ. έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. 140615/07-08-2020 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντα

8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29-01-2020** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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' αριθμ. **.../27-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, οικον. έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 60.382,44€, πλέον προσαυξήσεων ύψους 61.928,23 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 8.146,10, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 130.456,77 €.

-Με την υπ' αριθμ. **.../27-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 82.619,28€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 41.337,14 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 10.417,45, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 134.373,87 €.

-Με την υπ' αριθμ. **.../27-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, φορολογικού έτους 2015 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 45.022,40€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.

4174/2013 ύψους 22.511,20 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 8.289,87, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 75.823,47 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, φορολογικού έτους 2016 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 71.835,45€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 35.917,73 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 17.126,19, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 124.879,37 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 59.424,43€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 29.725,09€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 13.815,27€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 102.964,79€.

Με την με αριθμό/15-03-2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2238/94 και του Ν. 4174/2013 στην ανωτέρω επιχείρηση για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017 αντίστοιχα, στον προσφεύγοντα ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση στην οδό ... με ημερομηνία έναρξης την 18-06-2004 και αντικείμενο εργασιών «Λιανικό εμπόριο μερών σκελετών κ υποστηριγμάτων, ματογυαλιών, ματογυαλιών ηλίου και προφύλαξης ή παρόμοιων ειδών».

Αιτία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων αποτέλεσαν τα ευρήματα από προηγούμενο μερικό επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε την 22.02.2019 στις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../22.02.2019 σχετικής εντολής του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ. Συγκεκριμένα, επιδόθηκε στον κ. ..., η υπ' αριθμ. .../22.02.2019 Πρόσκληση, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, μεταξύ άλλων, τα τελευταία ενημερωμένα τηρηθέντα βιβλία.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση του ελέγχου και έθεσε εντός της ταχθείσας προθεσμίας στη διάθεση του όλα τα ζητηθέντα με την Πρόσκληση βιβλία.

Από τις συγκεντρωτικές εγγραφές των βιβλίων, διαπιστώθηκε σύνολο ακαθαρίστων εσόδων έτους 2018 ύψους 96.867,37€ σε αντιπαραβολή με το σύνολο των εξόδων (αγορές + δαπάνες) ύψους 223.141,76€.

Από τον έλεγχο των υποβληθέντων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, που αφορούν την περίοδο από 01.01.2013 μέχρι και την 31.12.2017, διαπιστώθηκε ανάλογη εικόνα εσόδων – εξόδων, ήτοι:

Έτος	2013	2014	2015	2016	2017
Σύνολο ακαθαρίστων Εσόδων	109.772,72	94.360,24	98.470,06	106.935,48	121.595,84

Κόστος Πωληθέντων	884.360,21	297.340,97	225.058,59	276.415,48	276.477,21
Δαπάνες Χρήσης	10.965,09	14.753,11	15.793,80	15.148,73	15.012,68
Κέρδος	-785.552,58	-217.733,84	-142.383,33	-184.628,73	-169.894,05
Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	150,81	600,00	600,00	-	-
Καθαρό Κέρδος	-785.401,77	-217.133,84	-141.782,33	-184.628,73	-169.894,05

Επειδή από τα δεδομένα των ανωτέρω δηλώσεων, προέκυψαν αγορές και δαπάνες, το ύψος των οποίων δε δύναται να δικαιολογηθεί βάσει των δηλωμένων ακαθάριστων εσόδων, συντάχθηκε το από 12.03.2019 Υπηρεσιακό Σημείωμα για την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο των κινήσεων των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, διαπιστώθηκαν σε κάθε ελεγχόμενη χρήση καταθέσεις μετρητών, το ύψος των οποίων αποκλίνει σημαντικά από τα αντίστοιχα δηλωμένα ακαθάριστα έσοδα και εισοδήματα (προσωπικά και οικογενειακά) του ελεγχόμενου.

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμό πρωτοκόλλου .../05.06.2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να παράσχει διευκρινήσεις σχετικά με την προέλευση των ανωτέρω ποσών, παρά μόνο μετά την έκδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Φόρου και των Προσωρινών Πράξεων Φόρου Εισοδήματος, υπέβαλε την υπ' αριθμ.πρωτ..../23-12-2019 Έκθεση απόψεων κατ' άρθρο 28 του Ν.4174/2013. Ωστόσο, οι ισχυρισμοί του δεν έγιναν αποδεκτοί από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι ανωτέρω Πράξεις Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσεων 2013-2014-2015-2016 και 2017.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1037/2005 για την περίοδο 01.01.2013 – 31.12.2013 και του υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου Α1293/2019 εγγράφου της Δ/νσης Ελέγχων για την περίοδο 01.01.2014 – 31.12.2017, διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο διαφορές που οφείλονται σε πράξεις και παραλείψεις της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως εκτενώς αναφέρθηκαν και αιτιολογήθηκαν βάσει των ισχυουσών διατάξεων στα Κεφάλαια 6 και 7 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος.

Από τα δεδομένα των υποβληθέντων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα, και από τα στοιχεία που ήταν διαθέσιμα στη Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι σε κάθε χρήση πραγματοποιούνται δαπάνες (επαγγελματικές) και ειδικότερα ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές από τρίτες χώρες, το ύψος των οποίων δεν ήταν δυνατό να καλυφθεί από τα δηλωμένα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα καθώς και από τα λοιπά εισοδήματά του (προσωπικά / οικογενειακά).

Περαιτέρω, από τον έλεγχο των κινήσεων των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκαν σε κάθε ελεγχόμενη χρήση καταθέσεις μετρητών, το ύψος των οποίων αποκλίνει σημαντικά από τα αντίστοιχα δηλωμένα ακαθάριστα έσοδα και εισοδήματα του (προσωπικά και οικογενειακά). Ως εκ τούτου ο προσδιορισμός των φορολογητέων εισοδημάτων του, μπορούσε να πραγματοποιηθεί έμμεσα με τη χρήση των τεχνικών ελέγχου των διατάξεων των άρθρων 67B του Ν.2238/1994 και 27 του Ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/2014.

Από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε **αρνητική διαφορά** μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού -194.494,97€, -251.673,85€, -129.513,03€, -211.185,03, -176.413,85€ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2013, 01/01-31/12/2014, 01/01-31/12/2015, 01/01-31/12/2016 και 01/01-31/12/2017 αντίστοιχα, οι οποίες, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ 3 του ν. [2238/1994](#), και κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της [παραγράφου 4 του άρθρου 21](#) του ν.[4172/2013](#) ως ακολούθως:

Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2013	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2014	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2015	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2016	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	41.353,88	36.478,33	32.483,89	20.845,82	30.413,81
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).					
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις					
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	109.772,72	94.360,24	98.470,06	106.935,48	121.595,84
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	13,88	2,91	3,93	5,07	5,80

6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)				639,96	1.139,96
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων					2.500,00
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	2.000,00	3.000,00			
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	2,36	84,76	78,93	0,00	0,00
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	5.262,46	0,00	16.088,78	0,00	1.958,49
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων					
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων					
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	4.541,30	4.379,69	4.323,77	4.296,14	3.258,33
15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους /ων					
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων					
ΣΥΝΟΛΟ	162.946,60	138.305,93	151.449,36	132.722,47	160.872,23

Π. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2013	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2014	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2015	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2016	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (<i>προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί</i>)	36.478,33	32.473,89	20.845,82	30.413,81	25.853,26
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο τραπεζικού στην λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).					
3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων					

4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων					
5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)			780,00	681,13	3.185,00
6. Αγορές εμπορ/των, α',β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	285.372,89	294.876,65	216.627,41	266.443,97	262.124,75
7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	17.713,81	20.680,92	18.378,80	17.841,66	16.496,76
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	5.664,44	8.839,79	6.612,92	5.692,10	4.887,56
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, ρεές και λοιπές δαπάνες	511,42	836,21	511,42	532,82	532,82
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και ροστίμων κάθε μορφής	10.224,60	11.015,17	11.042,46	13.050,44	18.203,40
11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες βίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	1.476,08	2.013,48	5.743,66	734,93	6.002,53
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00	16.296,19	0,00	8.010,97	0,00
13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	2.947,48	419,90	505,67	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	357.441,57	389.979,78	280.962,39	343.907,50	337.286,08

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2013	2014	2015	2016	2017
Πηγές κεφαλαίων-εσόδων	162.946,60	138.305,93	151.449,36	132.722,47	160.872,23
Αναλώσεις κεφαλαίων-εσόδων	357.441,57	389.979,78	280.962,39	343.907,50	337.286,08
Υπόλοιπο	-194.494,97	-251.673,85	-129.513,03	-211.185,03	-176.413,85

Περαιτέρω, από την εφαρμογή της τεχνικής ελέγχου του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά του ελεγχόμενου, και αφού λήφθηκαν υπόψη όλα τα διαθέσιμα στο έλεγχο στοιχεία, προέκυψε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για κάθε χρήση, σύμφωνα με τον κατωτέρω πίνακα.

Φορολογική Περίοδος	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2013	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2014	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2015	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2016	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017
Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου του Ύψους των Τραπεζικών Καταθέσεων και Δαπανών σε Μετρητά	203.638,52	257.556,90	129.121,83	209.843,16	164.378,27

Δεδομένου ότι :

- Ότι τα εισοδήματα που προέρχονται από εμφανή πηγή / αιτία, είναι τα δηλωμένα στις οικείες υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ήτοι:

Φορολογικό Έτος	2013	2014	2015	2016	2017
Δηλωμένα Ακαθάριστα Έσοδα	109.772,72	94.360,24	98.470,06	106.935,48	121.595,84

- Ότι από την επεξεργασία των κινήσεων των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου προέκυψαν τα καθαρά ποσά καταθέσεων του παρακάτω πίνακα:

Φορολογικό Έτος	2013	2014	2015	2016	2017
Καθαρό Υπόλοιπο Καταθέσεων	301.689,17	326.036,00	192.515,78	294.657,23	272.938,89

Ωστόσο, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε σφάλμα από παραδρομή ως προς την ορθή εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, ήτοι συμπεριλήφθηκαν στις Πηγές Εσόδων / Κεφαλαίων τα κάτωθι ποσά Αναλώσεων Κεφαλαίων (σελ. 92) :

Φορολογικό Έτος	2013	2014	2015	2016	2017
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	4.541,30	4.379,69	4.323,77	4.296,14	3.258,33

- το ανωτέρω σφάλμα έχει ως αποτέλεσμα οι Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων να βαίνουν προσαυξημένες και οι Αναλώσεις Κεφαλαίων να βαίνουν μειωμένες σε κάθε χρήση με τα ποσά της γραμμής 14. Χορηγήσεις Δανείων σε τρίτους.
- από την ορθή εφαρμογή της ανωτέρω τεχνικής και τη σύγκριση των αποτελεσμάτων με αυτά που προσδιορίστηκαν από την εφαρμογή της τεχνικής ελέγχου των τραπεζικών καταθέσεων προέκυψαν τα αποτελέσματα του κάτωθι πίνακα:

Έτος (Χρήση)	2013	2014	2015	2016	2017
Μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βάσει Τεχνικής Ελέγχου Ανάλυσης Ρευστότητας	203.577,57	260.433,23	138.160,57	219.777,31	182.930,51
Μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βάσει Τεχνικής Ελέγχου Τραπεζικ. Καταθέσεων και Δαπανών σε Μετρητά	203.638,52	257.556,90	129.121,83	209.843,16	164.378,27

Ως εκ τούτου το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκε με τη μέθοδο

- Της τεχνικής των Τραπεζικών Καταθέσεων και Δαπανών με Μετρητά για την περίοδο 01.01.2013 – 31.12.2013 και
- Της τεχνικής της Ανάλυσης Ρευστότητας, για την περίοδο 01.01.2014 – 31.12.2017.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../29-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, επικαλούμενος τα παρακάτω:

- 1) **Πλάνη περί τα πράγματα**- οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών από το διενεργούν τον επίμαχο έλεγχο όργανο, άλλως διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 48 παρ. 3 του ν. 2238/94 όπως τροποποιήθηκε με το αρ. 15§3 του ν. 3888/2010. Ειδικότερα το ελεγκτικό όργανο δεν έλαβε υπόψη του το κεφάλαιο που έχει συσσωρεύσει μαζί με τη σύζυγό του όλα τα προηγούμενα έτη, με συνέπεια στις ανωτέρω πράξεις να έχουν εμφιλοχωρήσει ουσιώδη σφάλματα που καθιστούν τις πράξεις μη νόμιμες και ακυρωτές.
- 2) Δεν λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο ποσό 3.325.543 δρχ. που εισέπραξε μαζί με τον αδερφό του από πώληση διαμερίσματος στην Καρδίτσα το 1993, το οποίο βάσει οικονομοτεχνικής ανάλυσης αντιστοιχεί περίπου στο ποσό των 100.000,00€ και που το μερίδιο του αντιστοιχούσε σε 50.000,00€.
- 3) Τέλος η μητέρα του ..., μέχρι το θάνατό της τον βοηθούσε με χρηματικά ποσά που κατέβαλε ανά τακτά διαστήματα καθώς η επιχείρησή του ήταν ζημιογόνα ήδη από το 2012 και αδυνατούσε να ανταποκριθεί στα έξοδά της. Το συνολικό ποσό της βοήθειας αυτής ανέρχεται σε 250.000,00€ όπως προκύπτει από το προσκομιζόμενο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών (2003-2015) και από την δημοσιευθείσα διαθήκη σύμφωνα με την οποία όλα τα ακίνητά της τα μεταβίβασε στον αδελφό του και στον ίδιο κατέλειπε όλο το συγκεντρωθέν κεφάλαιό της.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των**

φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή με τις διατάξεις του Ν.2238/1994, στο άρθρο 4 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. [...] 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων», ενώ στο άρθρο 67B ορίζεται ότι: «1.Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών (mark up method), β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method), γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method), δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method). Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων. 3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη. 4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση. 5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου» και στο άρθρο 48.3 ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4."Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει

είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση."*** Το τελευταίο εδάφιο της παρ.3 προστέθηκε με το άρθρο 15παρ.3 Ν.3888/2010, ΦΕΚ Α 175/30.9.2010».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, με την αιτιολογική έκθεση του ν.4038/2012 επί του άρθρου 4, ως προς την παρ 14, με την οποία προστέθηκε το άρθρο 67B του ΚΦΕ, ορίζεται ότι: «Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 15 θεσπίζονται έμμεσοι μέθοδοι προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, εφαρμοστές διεθνώς από πολλές φορολογικές διοικήσεις, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία δεν απεικονίζουν την πραγματική οικονομική του κατάσταση ή υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός σε κινητή και ακίνητη περιουσία φυσικών ή νομικών προσώπων ή υπερβολικές δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της επιχείρησης ή και του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Με τις εν λόγω μεθόδους, οι οποίες λειτουργούν με βάση τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα, αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος, να χρησιμοποιεί και να αξιοποιεί ένα ευρύτατο φάσμα πληροφοριών και δεδομένων προερχόμενο από τρίτες πηγές προκειμένου να εξάγει ασφαλέστερα αποτελέσματα και να συμβάλλει αποτελεσματικά στη σύλληψη της φορολογητέας ύλης. Εξάλλου στο φορολογούμενο δίνεται σε κάθε περίπτωση, στα πλαίσια του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, η δυνατότητα ανταπόδειξης, καθώς πριν την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων,

μπορεί να επικαλεστεί ενώπιον της ελεγκτικής αρχής κάθε πρόσφορο στοιχείο σχετικά με τη φοροδοτική του ικανότητα».

Επειδή με τις διατάξεις του N.4172/2013, στο άρθρο 3 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος», στο άρθρο 21 «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», ενώ στο άρθρο 39 του ν. 4174/2013: «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας - Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον 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 με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 στο άρθρο 28 ορίζεται: «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», ενώ με τις διατάξεις του N.4174/2013, στο άρθρο 27 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. 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 σύμφωνα και με την Υπ. Οικ. ΠΟΛ.1050/2014 «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 εμμέσου προσδιορισμού»

Άρθρο 1 - Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης ορίζεται ότι: 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 σύζυγό 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...[...]

2.3 Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωσή τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε

οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις.

Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς. Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα.

Η προκύπτουσα διαφορά 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.2238/94 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 σύζυγό 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 βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεσή 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 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 έληγαν 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 ζημιολόγους 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. [...]

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 (Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1094/2014).

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 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.

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.

Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές.

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 διάθεσή 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 9 - Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας 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

φορολογούμενους 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/ής 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 περαιτέρω με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1270/24-12-2013** της ΓΓΔΕ, με Θέμα (Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1171/4.7.2013](#).

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:

- 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
- 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)).
- 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).
- 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.
- 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:
 - μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
 - εισόδημα από κινητές αξίες
 - εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
 - δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

• εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της [παρ.2 του άρθρου 4](#) ΚΦΕ.

6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.

7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης 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.

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους..Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης 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 (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους .

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.....

Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο [ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013](#), υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης....

3. Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωσή τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις και τα διαθέσιμα σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς και τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει τα έσοδα του φορολογούμενου αναλύοντας τις τραπεζικές καταθέσεις και τις δαπάνες με χρήση μετρητών σε διάφορες συναλλαγές. Συγκεκριμένα:

1. Προσδιορίζονται οι συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης περιόδου, στις περιπτώσεις που υπάρχει άνοιγμα λογαριασμών. Περιλαμβάνονται οι πιστωτικές κινήσεις σε λογαριασμό/ούς που αφορούν καθαρές καταθέσεις και έμμεσες καταθετικές πράξεις (Προσωρινές καταθέσεις προς εξόφληση υποχρεώσεων, όπως δάνεια κ.λπ. πράξεις).

Στις περιπτώσεις όπου δεν έχει πραγματοποιηθεί άνοιγμα λογαριασμών, οι συνολικές τραπεζικές καταθέσεις λαμβάνονται ως η διαφορά υπολοίπου τέλους μείον αρχή χρήσης. Επισημαίνεται ότι η τεχνική παράγει ανεπαρκή/ελλιπή/μη ασφαλή αποτελέσματα στις περιπτώσεις μη ανοίγματος λογαριασμών. Στις περιπτώσεις που χρησιμοποιείται η διαφορά υπολοίπου τέλους-αρχής, η τυχόν προκύπτουσα αρνητική διαφορά δεν αναγράφεται επί του εντύπου.

2. Αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά στους πιο πάνω λογαριασμούς που αφορούν:

2.1. Μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα.

2.2. Ποσά από εκταμίευση δανείων.

2.3. Συμψηφιστικές κινήσεις μεταξύ λογαριασμών του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών.

2.4. Συναλλαγές, μεταφορές και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις.

3. Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται:

3.1. Δαπάνες επιχειρηματικές/επαγγελματικές (εξοφληθείσες με μετρητά).

3.2. Αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας (εξοφληθείσες με μετρητά).

3.3. Αγορές περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών, επαγγελματικών (εξοφληθείσες με μετρητά).

3.4. Προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες (εξοφληθείσες με μετρητά).

3.5. Καταβληθέντες φόροι, εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής (εξοφληθέντες με μετρητά).

3.6. Αποπληρωμή / μείωση χρεών με μετρητά

3.7. Αύξηση/μείωση διαθεσίμων μετρητών ελεγχόμενης περιόδου. Η μείωση διαθεσίμων μετρητών τίθεται με αρνητικό πρόσημο, (παράδειγμα: 31/12/2003 μετρητά 15.000 ευρώ. 31/12/2004 διαθέσιμα μετρητά 12.000 ευρώ. Στην χρήση 2004 θα καταχωρηθεί το ποσό -3.000 ευρώ).

3.8. Λοιπές καταβολές σε μετρητά.

Συμπεριλαμβάνονται περιπτώσεις μείωσης των λογαριασμών πληρωτέων που εξοφλούνται με μετρητά.

Παρατήρηση: Τα επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία αφορούν μόνο περίπτωση ατομικής επιχείρησης.

4. Το νέο Υπόλοιπο των καθαρών Τραπεζικών καταθέσεων μειώνεται με τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς και με την αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων. Αυξάνεται με την μείωση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων, και με την αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών ή μειώνεται με την μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους εμμέσων τεχνικών)

4) 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 τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα

στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμοδία Δ.Ο.Υ, κ.λπ.) .Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους.

Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

6) Ως προς τη δαπάνη μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αυτές συμπληρώθηκαν στο Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις, ο ελεγχόμενος υποχρεούται να παράσχει στοιχεία που αφορούν τη σχετική δαπάνη λόγω της χρήσης πιστωτικών καρτών προσκομίζονται τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος δύναται να ζητά τέτοια στοιχεία από τα αρμόδια πιστωτικά ιδρύματα σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

7) Ο ελεγχόμενος (επιτηδεύματίας) θα καλείται να παράσχει στοιχεία σε σχέση με τα υπόλοιπα απαιτήσεων/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες (επαγγελματικές προσωπικές) κ.λπ. καθώς και των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό....

9) Επαγγελματικές / προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν, αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών.

10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα: Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης».

Επειδή όπως έχει κριθεί νομολογικά με την υπ' αριθ. 884/2016 Απόφαση του ΣΤΕ (Β' Τμήμα επταμ.) «Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος - Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών

κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) - Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη - Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση - Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, ΣΤΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., ΣΤΕ 4134/2001, ΣΤΕ 428/1996, ΣΤΕ 4026/1983, ΣΤΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, ΣΤΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, ΣΤΕ 2967/2004, ΣΤΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, ΣΤΕ 747/2015, ΣΤΕ 1351/2014 επταμ., ΣΤΕ 2951/2013, ΣΤΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ., ΣΤΕ 1934/2013 επταμ., ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., ΣΤΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού) - Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., ΣΤΕ 2780/2012 επταμ.)».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη*

της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου*».

Επειδή, σύμφωνα με τη σκέψη 4 της 1893/2018 απόφασης του ΣτΕ: «4. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες **ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή** (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον

φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δε συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 27/12/2019 έκθεση ελέγχου έγιναν όλες οι απαραίτητες επαληθεύσεις και έλεγχοι:

Α. Βάσει των στοιχείων του Επιτηδευματία (άρθρο 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/2005) όπως:

-Έλεγχος τήρησης βιβλίων και στοιχείων,

-Επαλήθευση ορθής καταχώρησης στα βιβλία λιανικών πωλήσεων...

-Επαλήθευση επιστροφών και εκπτώσεων κ.α.

Β. Βάσει Υπηρεσιακών Στοιχείων.

-Υφιστάμενες παραβάσεις, -Υφιστάμενα και εκκρεμή Έγγραφα ή στοιχεία...

Γ. Έλεγχος έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Δ. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (Άρθρο 3 περίπτωση Β (βιβλία Β' Κατηγορίας) της ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05)

Ε. Βάσει πρόσθετων Ελεγκτικών επαληθεύσεων (Άρθρο 4 της ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05)

ΣΤ. Βάσει Γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων (Άρθρα 3 – 5 Α.1293/2019)

Ζ. Βάσει όλων των απαραίτητων ελέγχων της Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, Λοιπών φορολογιών, Τελών και Εισφορών (Άρθρα 10 – 11 Α.1293/2019)

Στη συνέχεια έγιναν όλες οι απαιτούμενες επαληθεύσεις από τις οικείες υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ετών 2013,2014,2015,2016 και 2017 και από την επεξεργασία των κινήσεων των τηρουμένων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο του εισόδημα για την περίοδο 2013 έως 2017 και να καταλογιστεί σε βάρος του η προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, από την εφαρμογή της τεχνικής ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας, καθώς και της έμμεσης τεχνικής ύψους τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά του ελεγχόμενου, και αφού λήφθηκαν υπόψη όλα τα διαθέσιμα στο έλεγχο στοιχεία πηγών και αναλώσεων κεφαλαίων / εσόδων, προέκυψε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για κάθε χρήση.

Επειδή, από τον έλεγχο δεν δύναται να αποδειχθεί πέραν πάσης αμφιβολίας ότι η προσδιορισθείσα μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη προέρχεται από την άσκηση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, ήτοι δεν δύναται να διαπιστωθεί το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή **το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού**. Επίσης, δεν δύναται να αποδειχθεί ότι η προσδιορισθείσα μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη είναι προϊόν οποιασδήποτε από τις αναφερόμενες πηγές εισοδήματος των διατάξεων των Ν.2238/1994 και Ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου, η προσδιορισθείσα με την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας **μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη** των ετών 2014, 2015, 2016 και 2017, ύψους 260.433,23€, 138.160,57€, 219.777,31€ και 182.930,51€ αντίστοιχα, καθώς και η προσδιορισθείσα με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά της χρήσης 2013 ύψους 203.638,52€, εμπίπτει στις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 48§3 του Ν.2238/1994 και 21§4 του Ν.4172/2013, ήτοι προέρχεται από μη νόμιμη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και **λογίζεται από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας**.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που προσκομίστηκε συνημμένος με την έκθεση απόψεων του προσφεύγοντα, κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, ήτοι κατά την 01.01.2013 ο προσφεύγων επικαλείται κεφάλαιο προς ανάλωση, δικό του και της συζύγου του αντιστοίχως, ύψους 6.386,72 + 42.179,89 = **48.566,61€**.

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα των υποβληθεισών κοινών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα και της συζύγου του, **προσδιόρισε το διαθέσιμο κεφάλαιο κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, ήτοι κατά την 01.01.2013, στο ύψος των 40.137,84€**.

Επειδή όπως αναφέρεται στην από 27/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ:

«Από την αντιπαραβολή του διαθέσιμου εισοδήματος που σχηματίζεται σε κάθε οικονομικό έτος, βάσει υπομνήματος και βάσει ελέγχου, προκύπτουν οι διαφορές του κάτωθι πίνακα:

Οικονομικό Έτος	Συνολικό Διαθέσιμο Κεφ. Έτους Βάσει Υπομνήματος	Συνολικό Διαθέσιμο Κεφ. Έτους Βάσει Ελέγχου	Διαφορά
2001	22.201,88	22.201,88	0,00
2002	18.924,82	18.924,80	-0,02
2003	16.631,84	16.632,17	0,33
2004	26.951,25	26.951,25	0,00
2005	-8.000,00	-8.000,00	0,00
2006	-4.339,66	-11.006,31	-6.666,65
2007	-18.030,00	-17.292,43	737,57
2008	-14.292,28	-14.292,28	0,00
2009	886,45	886,45	0,00
2010	6.705,49	6.705,49	0,00
2011	0,00	0,00	0,00
2012	4.426,82	4.426,82	0,00
2013	-3.500,00	-6.000,00	-2.500,00
Σύνολο	48.566,61	40.137,84	8.428,77

Οι διαφορές που προκύπτουν κατά τα οικονομικά έτη 2002 και 2003 δεν είναι ουσιώδεις, ενώ κατά τα οικονομικά έτη 2001, 2004, 2005 και από 2008 έως και 2012 δεν προκύπτουν διαφορές μεταξύ του διαθέσιμου κεφαλαίου που σχηματίζεται βάσει υπομνήματος και βάσει ελέγχου.

Η διαφορά των -6.666,65 που προκύπτει για το διαθέσιμο κεφάλαιο κατά το οικονομικό έτος 2006, προέρχεται από δαπάνες του άρθρου 16 του Ν.2238/1994 και ειδικότερα τεκμήριο αυτοκινήτου της συζύγου του ελεγχόμενου. Πιο συγκεκριμένα από τα δεδομένα της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2006, η σύζυγος του ελεγχόμενου δήλωσε το με ΑΔΚ ... όχημα 9 φορολογητέων ίππων με έτος πρώτης κυκλοφορίας το έτος 2002.

Το τεκμήριο δαπάνης οικονομικού έτους 2006 του ανωτέρω οχήματος προσδιορίζεται από τον έλεγχο για διάρκεια 12 μηνών στο ποσό των 8.000,00€.

Ο ελεγχόμενος προσδιόρισε το τεκμήριο δαπάνης στο ποσό των 1.333,34€, που αντιστοιχεί σε διάρκεια κατοχής δύο μηνών, τούτο όμως δεν προκύπτει βάσει δήλωσης. Επισημαίνεται ότι το ίδιο όχημα δηλώνεται στις φορολογικές δηλώσεις των προηγούμενων οικονομικών ετών 2004 και 2005 αλλά και του επόμενου 2007, και πως η τεκμαρτή δαπάνη προσδιορίστηκε σε κάθε οικονομικό έτος από τον ελεγχόμενο ίση προς 8.000,00€.

Η διαφορά των 737,57€ που προκύπτει για το διαθέσιμο κεφάλαιο κατά το οικονομικό έτος 2007, αφορά το δηλωθέν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις του ελεγχόμενου, που δεν συμπεριελήφθη στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του υπομνήματος.

Η διαφορά των -2.500,00€ που προκύπτει για το διαθέσιμο κεφάλαιο κατά το οικονομικό έτος 2013, προέρχεται από το ελάχιστο ποσό διαβίωσης της συζύγου του ελεγχόμενου για το οποίο δεν φορολογήθηκε η ίδια τεκμαρτά, κι ως εκ τούτου πρέπει να ληφθεί αφαιρετικά από τα διαθέσιμα εισοδήματά της.»

Επειδή, το διαθέσιμο κεφάλαιο του ελεγχόμενου κατά την 01.01.2013 προσδιορίστηκε τεκμαρτά από τον έλεγχο στο ύψος των 40.137,84€, ήτοι δεν παρουσιάζει ουσιώδη απόκλιση σε σύγκριση με τα υπόλοιπα των τραπεζικών του καταθέσεων κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία (υπόλοιπο τραπεζικών καταθέσεων κατά την 1/1/2013 ύψους 41.353,88€), **και αφού ο έλεγχος αποδέχτηκε ως διαθέσιμο κεφάλαιο του ελεγχόμενου προς ανάλωση κατά την 01.01.2013 το πραγματικό ποσό των 41.353,88€, το οποίο στο σύνολό του βρισκόταν υπό τη μορφή καταθέσεων στους τηρούμενους τραπεζικούς του λογαριασμούς, συνάγεται πως οποιαδήποτε πρωτογενής κατάθεση μετρητών που διαπιστώθηκε στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα μετά την 01.01.2013, δεν δύναται να προέρχεται από μετρητά που διέθετε εκτός τραπεζικού συστήματος.**

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2137/2019: «Αν τα έτη στα οποία ανατρέχει ο φορολογούμενος προκειμένου να σχηματίσει κεφάλαιο για ανάλωση είναι παραγεγραμμένα, και σε αυτά συμπεριλαμβάνεται και το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε λαμβάνεται υπόψη το ποσό που εισπράχθηκε και το οποίο προκύπτει είτε από δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε από τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά, εφόσον ο φορολογούμενος δεν είχε υποχρέωση αναγραφής του ποσού που εισέπραξε στη φορολογική του δήλωση. Τα ανωτέρω ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις εισοδημάτων, τα οποία στο παρελθόν είτε ήταν αφορολόγητα είτε φορολογούνταν κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών). Σε περίπτωση που τα περιουσιακά στοιχεία έχουν περιέλθει στο φορολογούμενο από χαριστική αιτία ή κληρονομιά, ισχύουν τα όσα αναφέρονται στην [ΠΟΛ.1076/2015](#) εγκύκλιο.»

Επειδή, ο προσφεύγων αναφέρεται στο ποσό των 50.000,00 ευρώ (ως ισοδύναμο του ήμισυ του ποσού των 3.325.543 δρχ) από πώληση διαμερίσματος με το υπ' αριθμ.41551/14-1-1993 συμβόλαιο αγοραπωλησίας στην πόλη της Καρδίτσας, που κατείχε από κοινού με τον αδερφό του, το οποίο για να γίνει δεκτό, απαραίτητη είναι η προσκόμιση νόμιμων δικαιολογητικών προς επίρρωση του ισχυρισμού του.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου από το έτος 1993, παρά μόνο από το έτος 2001 και μετέπειτα, ο οποίος και λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή από το υπ' αριθμ. .../14-1-1993 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου προκύπτει ότι η αξία του πωλούμενου ακινήτου ανήλθε σε 3.325.543δρχ (9.759,48€) και εν αντιθέσει με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι το ακίνητο ανήκε κατά το ήμισυ σ' αυτόν και τον αδελφό του, από την ανάγνωση του συμβολαίου προκύπτει ότι το ακίνητο ανήκε κατά 8/16 στην μητέρα του ... και μόλις κατά τα 8/16 στα δύο αδέρφια, άρα το ποσοστό που του ανήκει είναι μόλις 4/16. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί δικαιολόγησης ποσού 50.000,00€ από την πώληση του εν λόγω ακινήτου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή η τυχόν οικονομική αλληλοβοήθεια μεταξύ των μελών μιας οικογένειας, μέσω της διατήρησης και της κίνησης κοινών τραπεζικών λογαριασμών, δεν απαλλάσσει τα πρόσωπα αυτά από το βάρος να παράσχουν εξηγήσεις για τις οικονομικές πράξεις και σχέσεις τους και την περιουσιακή κατάσταση που προκύπτει από τις κινήσεις των λογαριασμών που αφορούν σημαντικά χρηματικά ποσά. (ΣτΕ 1891/2018).

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί οικονομικής βοήθειας που του παρείχε η μητέρα του ... καταβάλλοντας του ανά τακτά διαστήματα διάφορα μεγάλα χρηματικά ποσά προερχόμενα από το εφάπαξ της και από την πώληση των ακινήτων της ανερχόμενων συνολικά στο ποσό των 250.000,00 ευρώ, δεν αποδεικνύεται, διότι ο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών (2003-2015) που συνέταξε για τη θανούσα μητέρα του ο λογιστής του, δεν μπορεί να συνυπολογιστεί, καθώς αφορά συγγενικό πρόσωπο και δε δύναται να δικαιολογήσει τραπεζικές καταθέσεις χωρίς προσκόμιση άλλων αποδεικτικών στοιχείων.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ .../18-03-2020 κλήση της υπηρεσίας μας προς προσκόμιση συμπληρωματικών αποδεικτικών στοιχείων, προσκόμισε το με αρ. πρωτ. .../27-07-2020 πρακτικό δημοσίευσης ιδιόγραφης διαθήκης που συντάχθηκε στις 15-11-2014, της αποβιώσας κατά την 28-12-2015 μητέρας του ..., από την οποία προκύπτει ότι αφήνει στον προσφεύγοντα το ποσό των ενενήντα χιλιάδων ευρώ σε μετρητά.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 808§1,3 του ΠΔ 503/1985 (Κ.Πολ.Δ.): 1. Η δημοσίευση διαθήκης γίνεται με καταχώρισή της, ολόκληρης, στα πρακτικά του δικαστηρίου στα οποία βεβαιώνονται και όλα τα εξωτερικά ελαττώματά της.[...] 3 Η κήρυξη ιδιόγραφης διαθήκης ως κυρίας γίνεται με πράξη

του αρμόδιου για τη δημοσίευσή της ειρηνοδίκη, εφόσον πιθανολογηθεί γνησιότητα της γραφής και της υπογραφής του διαθέτη. ...».

Επειδή, το δικαστήριο δημοσίευσε τη (νέα) διαθήκη (υπάρχει προγενέστερη με ημερομηνία σύνταξης 15-11-2013 και με αρ. πρωτ. πρακτικού δημοσίευσης .../19-06-2020, σύμφωνα με την οποία.....), χωρίς να την χαρακτηρίσει ως κυρία, συνεπώς δεν προέβη καν στην πιθανολόγηση της γνησιότητας της γραφής και υπογραφής του διαθέτη.

Επειδή περαιτέρω, το γεγονός ότι η δημοσίευση της διαθήκης έλαβε χώρα μετά την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και, μάλιστα, μετά την κοινοποίηση στον φορολογούμενο σημειώματος με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, τις οριστικές πράξεις καταλογισμού, καθώς ακόμα και μετά από την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, όπου στην πραγματικότητα έχουμε τη δημοσίευση δύο διαθηκών με σύντομη μεταξύ τους χρονική απόσταση, με διαφορετικό περιεχόμενο και όχι συμπληρωματικό, δημιουργεί αμφιβολία περί της κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντα και ο ισχυρισμός του δεν χαρακτηρίζεται από την απαιτούμενη σαφήνεια και πληρότητα.

Συνεπώς σύμφωνα με τα παραπάνω, επειδή ο προσφεύγων δεν δικαιολόγησε την προέλευση των καταθέσεων του, ο έλεγχος ορθώς καταλόγισε εις βάρος του **προσαύξηση περιουσίας και εξέδωσε τις ανωτέρω Πράξεις Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.**

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από 27/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ...– **Α.Φ.Μ.**

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

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ	ΒΑΣΕΙ
--	-------	-------

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	60.382,44€	60.382,44€
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας	61.928,23€	61.928,23€
Εισφορά Αλληλεγγύης	8.146,10€	8.146,10€
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	130.456,77€	130.456,77€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		130.456,77 €

Φορολογικό Έτος 2014 (01/01/2014 – 31/12/2014)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	82.619,28€	82.619,28€
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	41.337,14€	41.337,14€
Εισφορά Αλληλεγγύης	10.417,45€	10.417,45€
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	134.373,87€	134.373,87€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		134.373,87 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Φορολογικό Έτος 2015 (01/01/2015 – 31/12/2015)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	45.022,40€	45.022,40€
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	22.511,20€	22.511,20€
Εισφορά Αλληλεγγύης	8.289,87€	8.289,87€
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	75.823,47€	75.823,47€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		75.823,47 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Φορολογικό Έτος 2016 (01/01/2016 – 31/12/2016)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	71.835,45€	71.835,45€
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	35.917,73€	35.917,73€
Εισφορά Αλληλεγγύης	17.126,19€	17.126,19€
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	124.879,37€	124.879,37€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		124.879,37€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Φορολογικό Έτος 2017 (01/01/2017 – 31/12/2017)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	59.424,43€	59.424,43€
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	29.725,09€	29.725,09€
Εισφορά Αλληλεγγύης	13.815,27€	13.815,27€
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	102.964,79€	102.964,79€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		102.964,79€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.