



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21.07.2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1741

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170). όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29-10-2021.
5. Την από 01.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ.:....., κατά της υπ' αριθ./24.12.2020 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ./24.12.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/24.12.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 19.504,01€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 9.752,01€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 3.859,75€, ήτοι συνολικό ποσό 33.115,77€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 23.10.2020 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ./2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 4308/14 (Ε.Λ.Π.), 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 και σύμφωνα με τα δεδομένα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης μερών της μηχανής επιβατηγών και ελαφρών φορτηγών αυτοκινήτων), επιλέχθηκε η τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου, ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ειδικότερα, κατά το φορολογικό έτος 2016 προσδιορίστηκε, με την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη συνολικού ύψους 70.198,96€, εκ της

οποίας ποσό 27.551,37€ διαπιστώθηκε ότι προήλθε από την άσκηση της ατομικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος και ότι οφείλεται:

- α) στην μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 14.842,38€ και τη μη απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ 3.489,62€,
- β) στην ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 1.212,83€ και τη μη απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ 260,17€,
- γ) στην μη καταχώρηση φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 4.391,16€ και τη μη απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ 1.022,77€ και
- δ) στην έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων προς την εταιρία 7.105,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.648,01€.

Η προκύπτουσα διαφορά των 70.198,96€ - 27.551,37€ = 42.647,59€, καθόσον δεν αποδείχθηκε ότι προήλθε είτε από την άσκηση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, είτε από οποιαδήποτε άλλη από τις αναφερόμενες πηγές εισοδήματος των διατάξεων του Ν.4172/2013, φορολογήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Δεν του κοινοποιήθηκε η υπ' αρ./2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής.
- 2) Παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασής του.
- 3) Δεν γίνεται σαφής και λεπτομερής αναφορά, επί της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στις διαπιστωθείσες παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων (τι ποσά και ποιες υπηρεσίες αφορούν, ποια ανεπίσημα στοιχεία λήφθηκαν υπόψη για τον καταλογισμό αυτών)
- 4) Τα εκδοθέντα πιστωτικά τιμολόγια προς την εταιρία δεν είναι εικονικά. Τα τιμολόγια που είχαν εκδοθεί προς την εν λόγω εταιρία δεν εξοφλήθηκαν, λόγω πτώχευσης της τελευταίας, και για τον λόγο αυτό εκδόθηκαν τα πιστωτικά τιμολόγια.
- 5) Εσφαλμένα εφαρμόστηκε η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθώς από τον τραπεζικό του λογαριασμό πληρώνονται οι υποχρεώσεις του ιδίου και της οικογένειάς του προς τρίτους. Οι οφειλές προς προμηθευτές δεν έχουν εξοφληθεί έως και σήμερα.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου...».

Επειδή, στο άρθρο 25 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1073/2018 ορίζεται ότι: Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου. Α. Γενικά 1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για

υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.....».

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 79 του Ν 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:... β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω η προβλεπόμενη από την ΠΟΛ. 1073/2018 προθεσμία για κοινοποίηση της εντολής ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 24.12.2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης:

Στις 02.04.2019 εστάλη στον προσφεύγοντα, η με αρ. πρωτ./2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013.. Ακολούθως, στις 17.02.2020 εστάλη, μέσω συστημένης επιστολής, η με αρ. πρωτ./2020 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, με την οποία ζητήθηκε να τεθούν στη διάθεση της φορολογικής αρχής τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία για τα υπό κρίση έτη 2016-2017, η οποία παρελήφθη από τον προσφεύγοντα στις 26.02.2020. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου όλα όσα του ζητήθηκαν, με αποτέλεσμα στις 12.05.2020 να σταλεί η με αρ. πρωτ./2020 2η πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, η οποία παρελήφθη από αυτόν στις 19.05.2020. Στις 12.05.2020 δε κοινοποιήθηκε, μέσω συστημένης επιστολής, στον προσφεύγοντα η τροποποίηση της αρχικής (υπ' αρ./2018) εντολής ελέγχου (διενέργεια ελέγχου με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013).

Επειδή, από τα ανωτέρω είναι πρόδηλο ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση της εντολής ελέγχου και τηρήθηκαν όλες οι απαιτούμενες διαδικασίες και ως εκ τούτου δεν υπάρχει νομικό έρεισμα για ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης. Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει βλάβη που να οφείλεται στη μη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την έκδοσή της.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη κοινοποίησης της υπ' αρ./2018 εντολής ελέγχου απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, με το άρθρο 28§1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης». .

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 24.12.2020 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κατόπιν μερικού επιτόπιου ελέγχου που διενήργησε η Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ./2018 εντολής του Προϊσταμένου της. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε νομότυπα στον προσφεύγοντα το με αρ./02.12.2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μετά των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2016 & 2017, προκειμένου εντός είκοσι (20) ημερών, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα και υπέβαλε στην φορολογική αρχή το με αρ. πρωτ./2020 υπόμνημα απόψεων-αντιρρήσεων προσκομίζοντας και αντίγραφα τραπεζικών κινήσεων χρεώσεων των λογαριασμών του, τα οποία έγιναν δεκτά από τον έλεγχο σχεδόν στο σύνολό τους για το φορολογικό έτος 2017. Ακολούθως μετά την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας η Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης προέβη στην σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι παρασχέθηκε στον προσφεύγοντα κάθε δυνατότητα να εκθέσει την επιχειρηματολογία του και να αντικρούσει τους ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής, πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Συνεπώς, το δικαίωμα του προσφεύγοντος σε προηγούμενη ακρόαση δεν παραβιάστηκε και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

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, 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, με το άρθρο 28§2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η

οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο **171 του ν.2717/1999** (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι παραβάσεις της μη έκδοσης, ανακριβούς έκδοσης και μη καταχώρησης, περιγράφονται αναλυτικά στην από 24.07.2018 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μαζί με την με αριθμό/2018 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Κατά της εν λόγω πράξης ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθμ. πρωτ./17.12.2018 ενδικοφανής προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./08.04.2019 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, από τα ανωτέρω εκτεθέντα αποδεικνύεται ότι οι υπό κρίση παραβάσεις, καθώς και οι συναλλαγές που αυτές αφορούν είχαν ήδη γνωστοποιηθεί στον προσφεύγοντα σε προγενέστερο στάδιο, ενώ η αξία αυτών χρησιμοποιήθηκε από τον παρόντα έλεγχο αποκλειστικά και μόνο για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του φορολογικού έτους 2016.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη στοιχειοθέτησης των παραβάσεων μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος καθόσον το εν λόγω ζήτημα έχει ήδη κριθεί διά της ανωτέρω απόφασης της υπηρεσίας μας.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο **1§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου.... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από

φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου **3 του Ν. 4308/2014** ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο **5** του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση... 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας... 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.....4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας. 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας...».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1003/2014**:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης

Γενικά 8.1 Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα. Επίσης, παρέχεται απαλλαγή από την έκδοση τιμολογίου στο δημόσιο και λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου, για δραστηριότητες ή πράξεις, που πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, με την προϋπόθεση ότι οι πράξεις αυτές δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α.. Ακόμα, αντιμετωπίζονται ειδικά θέματα που αφορούν την τιμολόγηση (άρνηση έκδοσης τιμολογίου, τιμολόγηση στην περίπτωση μη υπόχρεου σε έκδοση τιμολογίου, πώληση αγαθών για λογαριασμό τρίτου). Τέλος, ορίζεται ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα τιμολόγια, αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.....6.1 Με την παράγραφο αυτή προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για εκπτώσεις, επιστροφές ή άλλες διαφορές. Τέτοιες διαφορές μπορεί να είναι η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένου υπολογισμού αξίας, λανθασμένη αναγραφή επωνυμίας, εσφαλμένης χρέωσης Φ.Π.Α. επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και τυχόν άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από πωλητή των αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο για την έκδοση τιμολογίου».

Επειδή, στο άρθρο **26 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζομένων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής: α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
> 12	50
> 18	75
> 24	100

....»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1080/2017**: «6. Κατόπιν των ανωτέρω, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες ως προς τη φορολογική μεταχείριση επισφαλών απαιτήσεων κατά οφειλετών που είτε έχουν υπαχθεί σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης ή έχουν κηρυχθεί σε πτώχευση: «(Α) Σχηματισμός προβλέψεων Σε περίπτωση υποβολής αίτησης για κήρυξη του οφειλέτη σε πτώχευση ή για υπαγωγή στη διαδικασία εξυγίανσης σύμφωνα με τον ΠτΚ, σε περίπτωση που ο πιστωτής δεν είχε ήδη σχηματίσει πρόβλεψη για το ποσό της επισφαλούς απαίτησης με βάση τις ενέργειες που είχε αναλάβει κατά το παρελθόν για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, αυτός μπορεί να σχηματίσει φορολογικά αναγνωρίσιμη πρόβλεψη επισφαλούς απαίτησης, κατά τον χρόνο κατάθεσης της σχετικής αίτησης στο δικαστήριο, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 26 του ίδιου νόμου, πλην της προϋπόθεσης ανάληψης κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, δεδομένου ότι, με τις διατάξεις του ΠτΚ και ιδίως τα άρθρα 10, 25, 106 και 106α αυτού, θεσπίζεται ειδικό πλαίσιο προστασίας της επιχείρησης από τους πιστωτές τόσο σε περίπτωση αίτησης κήρυξής της σε πτώχευση όσο και σε περίπτωση αίτησης υπαγωγής της σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης. Ειδικά σε περίπτωση αίτησης υπαγωγής του οφειλέτη σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης, το ποσό της κατά τα ανωτέρω σχηματισθείσας πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό κατά το οποίο μειώνεται η απαίτηση με βάση την αίτηση υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι η φορολογική αρχή προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2016 κατά 7.105,00€, ποσό το οποίο αντιστοιχεί στην συνολική καθαρή αξία είκοσι ενός πιστωτικών τιμολογίων που είχε εκδώσει ο προσφεύγων κατά το έτος αυτό προς την εταιρία με Α.Φ.Μ. Επ' αυτών είτε δεν αναγραφόταν τίποτα είτε αναγραφόταν ως αιτιολογία η έκφραση «ακύρωση» ή «ακύρωση λόγω πτώχευσης 31.12.2016».

Επειδή από τον συνδυασμό των προαναφερθεισών διατάξεων συνάγεται ότι η κήρυξη πτώχευσης ενός πελάτη και κατ' επέκταση το γεγονός ότι η οφειλή αυτού έχει καταστεί μη εισπράξιμη δεν συνιστά λόγο έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου από τον εκδότη του αρχικού τιμολογίου, καθώς τούτο δεν προβλέπεται ρητώς ούτε από τις διατάξεις του άρθρου 8§6 του Ν. 4308/2014 αλλά ούτε και την ΠΟΛ 1003/2014. Αναφορικά με την φορολογία εισοδήματος η δυνατότητα μη επιβολής φόρου εισοδήματος σε ανείσπρακτα εισοδήματα παρέχεται αποκλειστικά και μόνο στο πλαίσιο εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013, περί επισφαλών απαιτήσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής σε ό,τι αφορά τα υπό κρίση πιστωτικά τιμολόγια προς την πτωχευμένη εταιρία, προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την **Α 1293/23.07.2019** (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου. Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή του..... Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «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.....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. 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, 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 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.....

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

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. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **27 του Ν.4174/2013:** «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, με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1050/17-02-2014** (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, ορίζονται τα ακόλουθα: «Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2. Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση..... 2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:...

• Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές..... 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 υπόψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών έλεγχου..... 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 διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία..... Άρθρο 8.....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 Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου. Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές έλεγχου 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 προσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1270/24.12.2013**: «1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method). 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 φορολογούμενου 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.13) Οι λοιπές περιπτώσεις εσόδων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση εσόδου που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται: 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31/12/200Χ).

2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).

3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικές επιχειρήσεις)

4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων

5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών) περιλαμβάνονται: ανεγέρσεις οικοδομών, αγορές ΕΙΧ, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, πλοίων -σκαφών, αναψυχής αεροσκαφών, και επενδυτικών αγαθών καθώς και οι δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις αυτών .

6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας

7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων.

Παρατήρηση: Χειρισμός αποσβέσεων για πάγια επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία στην έμμεση τεχνική της ρευστότητας. Στην περίπτωση που οι αποσβέσεις συμπεριλαμβάνονται στις συνολικά δηλωθείσες επαγγελματικές δαπάνες για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής θα πρέπει με το ποσό των αποσβέσεων να μειώσουμε τις επαγγελματικές δαπάνες που θα καταχωρίσουμε στην αντίστοιχη ένδειξη γιατί οι αποσβέσεις δεν αποτελούν πραγματικές καταβολές.

8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο). Το ποσό των τόκων ανάλογα με το είδος του δανείου (προσωπικό/επαγγελματικό) συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες είτε στις προσωπικές /οικογενειακές είτε στις επαγγελματικές .

9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες

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

11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών).

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. 14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους. 15) Η μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών έχει μειωθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η μείωση θα καταχωρηθεί στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή

(15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών». Σε περίπτωση που είχαμε αύξηση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε την αύξηση στην στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών».....

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

7) Ο ελεγχόμενος (επιτηδευματίας) 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.....»

Επειδή, στο άρθρο 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.....».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η 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 (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα εφαρμόστηκε η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθώς από τον τραπεζικό του λογαριασμό πληρώνονται οι υποχρεώσεις του ιδίου και της οικογένειάς του προς τρίτους, ενώ οι οφειλές προς προμηθευτές δεν έχουν εξοφληθεί έως και σήμερα.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 24.12.2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, για το φορολογικό έτος 2016, στην προκειμένη περίπτωση συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ώστε το εισόδημα να προσδιοριστεί με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα, οι προϋποθέσεις τόσο της

παραγράφου 1 περ. β' (παραβατικότητα μεγάλης έκτασης -μη έκδοση και ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων) όσο και της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (δηλωθέν εισόδημα μη επαρκές για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσης). Για τους παραπάνω λόγους ορθώς κρίθηκε απαραίτητη η χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, προκειμένου να εξακριβωθεί το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο έτος 2016. Η από 26.02.2020 εισήγηση του ελεγκτή της υπόθεσης για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του φορολογικού έτους 2016 με έμμεσες τεχνικές ελέγχου, και ειδικότερα την τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας έγινε αποδεκτή με την έκδοση της με α/α/11.03.2020 κοινής εγκριτικής απόφασης του Προϊσταμένου, του Υποδιευθυντή και του Προϊσταμένου του Τμήματος Ελέγχου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Επειδή, η φορολογική αρχή τήρησε τις προβλεπόμενες διαδικασίες και βήματα ελέγχου και εφάρμοσε ορθά την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας (όπως περιγράφεται αναλυτικά στις ΠΟΛ 1270/2013 & 1050/2014), αξιοποιώντας όλα τα διαθέσιμα στοιχεία προκειμένου να προσδιορίσει τα αριθμητικά δεδομένα που θα πρέπει να συμπεριληφθούν στις δύο στήλες του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας (πηγών κεφαλαίων και αναλώσεων κεφαλαίων).

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο φορολογικός έλεγχος δεν εξέτασε το ενδεχόμενο ορισμένες από τις επαγγελματικές δαπάνες να μην εξοφλήθηκαν εντός της ελεγχόμενης περιόδου.

Επειδή η φορολογική αρχή κατά την κατάρτιση του ισοζυγίου της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας ορθώς συμπεριέλαβε στην στήλη των αναλώσεων κεφαλαίου το σύνολο των αγορών εμπορευμάτων, καθώς και το σύνολο των επαγγελματικών και προσωπικών δαπανών του προσφεύγοντος. Ο προσφεύγων, από την άλλη δεν προσκομίζει επαρκή στοιχεία που να θέτουν υπό αμφισβήτηση την κρίση του ελέγχου, όσον αφορά το ύψος των πληρωτέων λογαριασμών της υπό κρίση περιόδου.

Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις περί εμμέσου προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος (άρθρα 27 του Ν. 4174/2013 και 28 του Ν. 4172/2013), καθώς και τις σχετικές εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης (ΠΟΛ 1050/17.02.2014, 1259/22.12.2014), ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./01.02.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ./24.12.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Δ' Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	19.504,01€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	9.752,01€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.859,75€
Σύνολο φόρου για καταβολή	33.115,77€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.