



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02.12.2022

Αριθμός απόφασης: 2257

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου κατά: α) της με αριθμό/**16.05.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2016** και β) της με αριθμό/**16.05.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, γ) της με αριθμό/**16.05.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2016** και δ) της με αριθμό/**16.05.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από**2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα τουμε **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-α) Με τη με αριθμό/**16.05.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2016**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος ύψους 6.781,07€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 3.390,54€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 214,84€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 10.386,45€**, λόγω διαφοράς φορολογητέας ύλης που ανέρχεται, στο ποσό των 14.580,40€.

-β) Με τη με αριθμό/**16.05.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

....., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος ύψους 5.270,82€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.635,41€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 117,54€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 8.023,77€, λόγω διαφοράς φορολογητέας ύλης που ανέρχεται, στο ποσό των 15.972,18€.

-γ) Με τη με αριθμό/16.05.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος ύψους 389,18€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 194,59€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 583,77€.

-δ) Με τη με αριθμό/16.05.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος ύψους 370,90€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 185,45€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 556,35€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν, μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, φπα και ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., δυνάμει της με αρ./17.05.2019 εντολής ελέγχου, βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013, του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα).

Πρόκειται για ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών Λιανικό εμπόριο ειδών Παντοπωλείου, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου εστάλη στον προσφεύγοντα στις 21.05.2019 η με αρ. πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού για τα έτη 2016 και 2017.

Παράλληλα εστάλη στον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ./21.05.2019 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 (παρ. 1) του Κ.Φ.Δ. - ν. 4174/2013, προκειμένου να θέσει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (απλογραφικό βιβλίο) και στοιχεία των υπό κρίση ετών.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με το ως άνω αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. - ν. 4174/2013

Ακολούθως κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α) Από τον έλεγχο δεν αναγνωρίσθηκαν δαπάνες των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 για τα έτη 2016 και 2017:

Ειδικότερα:

-Για το φορολογικό έτος 2016

1) Ο προσφεύγων δήλωσε στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3) του φορολογικού έτους 2016 ποσό 4.853,84 ευρώ ως δαπάνη που καταβλήθηκε για εισφορές σε ταμεία, χωρίς ωστόσο να καταχωρήσει την υπό κρίση δαπάνη στο βιβλίο εξόδων του φορολογικού έτους 2016. Ως εκ τούτου, η υπό κρίση δαπάνη, ήτοι ποσό **4.853,84** ευρώ, δεν εκπίπτει από τα έσοδα της επιχείρησής του, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 στις οποίες ορίζεται ότι «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. , οι οποίες εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

2) Ο προσφεύγων δήλωσε στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3) του φορολογικού έτους 2016 ποσό 240,00 ευρώ ως δαπάνη ιδιόχρησης επαγγελματικής στέγης, χωρίς ωστόσο να καταχωρήσει την υπό κρίση δαπάνη στο βιβλίο εξόδων του φορολογικού έτους 2016. Ως εκ τούτου, η υπό κρίση δαπάνη, ήτοι ποσό **240,00** ευρώ, δεν εκπίπτει από τα έσοδα της επιχείρησής του, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 στις οποίες ορίζεται ότι «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. , οι οποίες εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

3) Ο προσφεύγων καταχώρησε στο βιβλίο εξόδων στις 20/12/2016 το υπ' αρ. /20-12-2016 ΤΠΥ της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης με καθαρή αξία 48,39 ευρώ πλέον ΦΠΑ 11,61 ευρώ, το οποίο αφορά επισκευή DVD LG με τη χρήση ανταλλακτικών. Η καθαρή αξία της ανωτέρω δαπάνης, ήτοι ποσό **48,39** ευρώ, δεν εκπίπτει από τα έσοδα της επιχείρησής του, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση ιβ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος) και τα οριζόμενα στην περίπτωση α' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, καθώς η υπό κρίση δαπάνη εξυπηρέτησε προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες του προσφεύγοντα.

Κατόπιν των ανωτέρω, το σύνολο των μη εκπιπτόμενων δαπανών των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2016 ανήλθε, βάσει ελέγχου, στο ποσό των **5.142,23** ευρώ.

-Για το φορολογικό έτος 2017

1) Ο προσφεύγων καταχώρησε στο βιβλίο εξόδων στις 28/04/2017 τον υπ' αρ. /2017 Λογαριασμό ΔΕΥΑ με καθαρή αξία 17,22 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3,78 ευρώ, ο οποίος αφορά έξοδα ύδρευσης. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο λογαριασμός αφορά υδρόμετρο που είναι εγκατεστημένο στην οικία του προσφεύγοντα και όχι στην επαγγελματική του εγκατάσταση. Ως εκ τούτου, η καθαρή αξία της ανωτέρω δαπάνης, ήτοι ποσό **17,22** ευρώ, δεν εκπίπτει από τα έσοδα της επιχείρησής του, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση ιβ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος) και τα οριζόμενα στην περίπτωση α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, καθώς η υπό κρίση δαπάνη εξυπηρέτησε προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες του προσφεύγοντα.

2) Ο προσφεύγων καταχώρησε στο βιβλίο εξόδων στις 16/06/2017 το υπ' αρ. /16-06-2017 Τιμολόγιο Πώλησης της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης με καθαρή αξία 122,38 ευρώ πλέον ΦΠΑ 29,37 ευρώ, το οποίο αφορά αγορά τηλεόρασης. Η καθαρή αξία της ανωτέρω δαπάνης, ήτοι ποσό **122,38** ευρώ, δεν εκπίπτει από τα έσοδα της επιχείρησής του, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση ιβ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος) και τα οριζόμενα στην περίπτωση α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, καθώς η υπό κρίση δαπάνη εξυπηρέτησε προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες του προσφεύγοντα.

3) Ο προσφεύγων δήλωσε στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3) του φορολογικού έτους 2017 ποσό 37.218,12 ευρώ ως δαπάνη που πραγματοποιήθηκε για αγορές εμπορευμάτων, ενώ το ποσό που καταχωρήθηκε στο βιβλίο εξόδων ανήλθε στο ποσό των 37.119,58 ευρώ. Ως εκ τούτου, η ανωτέρω διαφορά, ήτοι ποσό **98,54** ευρώ, δεν εκπίπτει από τα έσοδα της επιχείρησής του, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 στις οποίες ορίζεται ότι «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. , οι οποίες εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

4) Ο προσφεύγων δήλωσε στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3) του φορολογικού έτους 2017 ποσό 6.953,61 ευρώ ως δαπάνη που πραγματοποιήθηκε για λειτουργικά έξοδα της εμπορικής του δραστηριότητας, ενώ το ποσό που καταχωρήθηκε στο βιβλίο εξόδων ανήλθε στο ποσό των 4.657,13 ευρώ. Ως εκ τούτου, η ανωτέρω διαφορά, ήτοι ποσό 2.296,48 ευρώ, δεν εκπίπτει από τα έσοδα της επιχείρησής του, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 στις οποίες ορίζεται ότι «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Κατόπιν των ανωτέρω, το σύνολο των μη εκπιπτόμενων δαπανών των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2017 ανήλθε στο ποσό των 2.534,62 ευρώ.

Ακολούθως ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντα με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις των διατάξεων των άρθρων 3 έως 11 της υπ' αριθμ. Α 1293/23-07-2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ως κάτωθι:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φορολογικό έτος 2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	39.857,07	39.857,07
Μείον: Κόστος πωληθέντων	42.396,14	42.396,14
Μείον :Δαπάνες χρήσης	10.655,21	10.655,21
Αποτέλεσμα βάσει λογιστικού προσδιορισμού (Ζημία)	-13.194,28	-13.194,28
Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπόμενες	0,00	5.142,23
Φορολογητέα αποτελέσματα χρήσης (ζημία)	-13.194,28	-8.052,05

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φορολογικό έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	33.669,66	33.669,66
Μείον: Κόστος πωληθέντων	37.218,12	37.218,12
Μείον :Δαπάνες χρήσης	6.953,61	6.953,61
Αποτέλεσμα βάσει λογιστικού προσδιορισμού (Ζημία)	-10.502,07	-10.502,07

Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπόμενες	0,00	2.534,62
Φορολογητέα αποτελέσματα χρήσης (ζημία)	-10.502,07	-7.967,45

Λόγω των ανωτέρω διαπιστώσεων και δεδομένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθ. 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013, επειδή για τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017 το δηλούμενο εισόδημα δεν καλύπτει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του, ο έλεγχος προσδιόρισε τη φορολογητέα ύλη με την εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 § 1 περ. β' και ε' του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα με την μέθοδο της ανάλυσης ρευστότητας, ύστερα από την εισήγηση του ελέγχου στις 10.03.2022 και την έγκριση αντίστοιχα από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος, ειδικότερα από:

- τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα,

Για το φορολογικό έτος 2016 ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αρ.23-06-2017 αρχική δήλωση Φορολογίας εισοδήματος δηλώνοντας τους κάτωθι κωδικούς –ποσά:

Το συνολικό δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντα προέρχεται από τόκους ημεδαπής προέλευσης ποσού 0,04€ και από εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου ύψους 240,00 ευρώ. Κατόπιν προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών ύψους 5.968,30 ευρώ, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκε τεκμαρτά στο ποσό των 6.196,34€. Από την εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης προέκυψε συνολικό χρεωστικό ποσό 684,21 ευρώ (34,21 φόρος εισοδήματος πλέον 650,00 ευρώ τέλος επιτηδεύματος).

Για το φορολογικό έτος 2017 ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αρ./13-06-2018 αρχική Δήλωση Φορολογίας εισοδήματος δηλώνοντας τους κάτωθι κωδικούς –ποσά:

Το συνολικό δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντα προέρχεται από τόκους ημεδαπής προέλευσης ποσού 0,05€ και από εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου ύψους 240,00 ευρώ. Το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκε στο ποσό των 228,05€. Από την εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης προέκυψε συνολικό χρεωστικό ποσό 684,21 ευρώ (34,21 φόρος εισοδήματος πλέον 650,00 ευρώ τέλος επιτηδεύματος).

- τις πληροφορίες που προκύπτουν από τα ηλεκτρονικά συστήματα ELENXIS/TAXiS
- τα στοιχεία που δηλώθηκαν με τα έντυπα ((Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης-μεταβολές -υποχρεώσεις» και το έντυπο ((Πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων».

Από τον έλεγχο εστάλησαν στον προσφεύγοντα 1) το έντυπο διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία την 31/12/2015, 2) το έντυπο διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία την 31/12/2016 και το έντυπο διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία την 31/12/2017. Μεταξύ άλλων, ο προσφεύγων όφειλε να δηλώσει το διαθέσιμο υπόλοιπο μετρητών εις χείρας την 31/12/2015 (01/01/2016), την 31/12/2016 (01/01/2017) και την 31/12/2017. Από την συμπλήρωση και προσκόμιση των ανωτέρω εντύπων στη Δ.Ο.Υ διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δήλωσε πως δεν κατείχε μετρητά την 31/12/2015, την 31/12/2016 και την 31/12/2017.

- τα τραπεζικά δεδομένα των κάτωθι τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται στο όνομα του προσφεύγοντα σε Πιστωτικά Ιδρύματα της Ελλάδας κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016 έως 2017.

Φορολογική Περίοδος 01.01.2016 – 31.12.2016

α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός	Υπόλοιπο 01.01.2016	Σύνολο Πιστώσεων	Σύνολο Χρεώσεων	Υπόλοιπ ο 31.12.2 016
1	ΕΘΝΙΚΗ	.....	9,95	4.783,50	4.780	13,45
2	EUROBANK	.....	0,77	0,00	0,00	0,77
3	EUROBANK	.....	0,07	0,00	0,00	0,07
4	EUROBANK	.....	139,64	20,02	0,00	159,66
5	EUROBANK	.....	711,50	4.185,03	4.820,37	76,16
6	EUROBANK	.....	91,65	19.220,01	19.187,62	124,04
7	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	222,87	19.730,57	19.875,60	77,84
ΣΥΝΟΛΑ			1.176,45	47.939,13	48.663,59	451,99

Φορολογική Περίοδος 01.01.2017 – 31.12.2017

α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός	Υπόλοιπο 01.01.2017	Σύνολο Πιστώσεων	Σύνολο Χρεώσεων	Υπόλοιπο 31.12.2017
1	ΕΘΝΙΚΗ	.....	13,45	3.220,99	3.220,00	14,44
2	EUROBANK	.....	0,77	0,00	0,00	0,77
3	EUROBANK	.....	0,07	0,00	0,00	0,07
4	EUROBANK	.....	159,66	0,02	30,00	129,68
5	EUROBANK	.....	76,16	4.296,97	4.124,75	248,38
6	EUROBANK	.....	124,04	19.485,02	19.519,42	89,64
7	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	77,84	21.946,63	21.977,68	46,79
8	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	0,00	2.586,93	2.492,85	93,98
ΣΥΝΟΛΑ			451,99	51.536,56	51.364,70	623,75

Με βάση τα ανωτέρω προσδιορίστηκαν διαφορές εισοδήματος με δεδομένο ότι δεν υφίστανται μετρητά εις χείρας του προσφεύγοντα κατά την 01.01.2016 και την 01.01.2017, όπως απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα ανάλυσης ρευστότητας.

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2016	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.176,45	451,99
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	0,00	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	0,00	0,00
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	39.857,07	33.669,66
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	0,10	0,10
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	4.783,50	3.220,99
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.	0,00	0,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	0,00
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	0,00
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	0,00	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	45.817,12	37.342,74

II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2016	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	451,99	623,75

2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	0,00	0,00
3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00	0,00
4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)	0,00	241,93
6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	42.396,14	37.218,12
7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	10.655,21	6.953,61
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελμ. δανείων	0,00	0,00
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	254,00	269,00
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	821,32	853,92
11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές /οικογενειακές)	4.471,92	4.139,37
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00
13. Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων	1.867,56	1.716,03
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	0,00	0,00
15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /ών	0,00	0,00
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	5.447,68	1.541,12
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ	66.365,82	53.314,92

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/2014, η διαφορά μεταξύ των στηλών «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Φορολογική Περίοδος	ΧΡΗΣΗ	ΧΡΗΣΗ
---------------------	-------	-------

	1/1- 31/12/2016	1/1- 31/12/2017
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	66.365,82	53.314,92
(-) I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	45.817,12	37.342,74
(=) Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου Ανάλυσης Ρευστότητας	20.548,70	15.972,18

Για την προκύπτουσα διαφορά των **20.548,70 ευρώ** στο φορολογικό έτος 2016, δεν δύναται να αποδειχθεί από τον έλεγχο πέραν πάσης αμφιβολίας ότι προέρχεται από την άσκηση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, 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 ανωτέρω προσδιορισθείσα μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη είναι προϊόν οποιασδήποτε από τις αναφερόμενες πηγές εισοδήματος των διατάξεων του Ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου, από την προσδιορισθείσα με την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας **φορολογητέα ύλη** φορολογικού έτους 2016 ποσού 20.548,70 ευρώ κρίνεται από τον έλεγχο ότι εμπίπτει στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013, ήτοι προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και **λογίζεται από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας**.

Για την προκύπτουσα διαφορά των **15.972,18 ευρώ** στο φορολογικό έτος 2017, δεν δύναται να αποδειχθεί από τον έλεγχο πέραν πάσης αμφιβολίας ότι προέρχεται από την άσκηση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, 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 ανωτέρω προσδιορισθείσα μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη είναι προϊόν οποιασδήποτε από τις αναφερόμενες πηγές εισοδήματος των διατάξεων του Ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου, από την προσδιορισθείσα με την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας **φορολογητέα ύλη** φορολογικού έτους 2017 ποσού 15.972,18 ευρώ κρίνεται από τον έλεγχο ότι εμπίπτει στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013, ήτοι προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και **λογίζεται από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας**.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος για την προϋπόθεση υπαγωγής του προσφεύγοντα στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4172/2013, ορθά έλαβε υπόψη του τις διατάξεις του άρθρου αυτού και σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε 2015/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης αποτελεί προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για την υπαγωγή στις έμμεσες τεχνικές έλεγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1270/2013 & 1050/2014, η διαφορά μεταξύ των στηλών «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Φορολογική Περίοδος	ΧΡΗΣΗ	ΧΡΗΣΗ
	1/1- 31/12/2016	1/1 31/12/2017
ΙΙ. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	66.365,82	53.314,92
(ΜΕΙΟΝ) Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	45.817,12	37.342,74
Σύνολο μη δηλωθείσας Φορολογητέας ύλης βάσει της τεχνικής ελέγχου Ανάλυσης Ρευστότητας	20.548,70	15.972,18

Ακολούθως κοινοποιήθηκε, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, το υπ' αρ. ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 ν. 4174/2013 με συνημμένους 1) τον υπ' αρ. ./1/2022 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2016, 2) τον υπ' αρ.2/2022 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2017, 3) τον υπ' αρ.3/2022 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φόρου Προστιθέμενης Αξίας περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 και 4) τον υπ' αρ. .../4/2022 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φόρου Προστιθέμενης Αξίας περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, προκειμένου ο προσφεύγων να διατυπώσει, εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση των ανωτέρω, τυχόν απόψεις - αντιρρήσεις επί των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου.

Ο προσφεύγων στις 05/05/2022 υπέβαλε το υπ' αρ.05-05-2022 υπόμνημα, στο οποίο αναφέρει ότι δεν του κοινοποιήθηκε η σχετική εντολή ελέγχου για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών και ισχυρίστηκε ότι την 31/12/2015 κατείχε το ποσό των 55.000,00 ευρώ σε μετρητά, τα οποία δεν κατάλαβε ότι έπρεπε να δηλώσει στα ανωτέρω έντυπα

Το ανωτέρω ποσό των 55.000,00 ευρώ δήλωσε ο προσφεύγων στο υπόμνημά του ότι προέρχεται από ανάληψη που πραγματοποιήθηκε στις 27/09/2011 και φυλάχθηκε μέχρι τις 31/12/2015 στο σπίτι του. Τα ποσά προέκυπταν από τον τζίρο του καταστήματος, καθώς και από το ποσό, του οποίου η ανάληψη είχε γίνει το ανωτέρω διάστημα". Προς επίρρωση των άνωθεν ισχυρισμών του προσκόμισε συνημμένα την Απόδειξη προθεσμιακής κατάθεσης ποσού 50.000,00 ευρώ στην Τράπεζα Πειραιώς, την Εξόφληση προθεσμιακής κατάθεσης και ανάληψη ποσού 50.000,00 ευρώ της ίδιας τράπεζας, φωτοτυπίες του με αρ. λογαριασμού καταθέσεων του στο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο από 30-6-2010 έως 15-5-2015 και φωτοτυπίες του με αριθ, λογαριασμού καταθέσεων του της Τράπεζας Πειραιώς από 7-11-2008 έως 31-12-2015.

Επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος) και τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών). Από τις διατάξεις των ανωτέρω νόμων και ειδικότερα από το άρθρο 27 του ν. 4174/2013 και το άρθρο 28 του ν. 4172/2013

Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον υπό κρίση ισχυρισμό περί ύπαρξης μετρητών για τους κάτωθι λόγους:

- 1) Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τις τραπεζικές κινήσεις (extraît) του συνόλου των τραπεζικών του λογαριασμών για τα έτη 2011 – 2015, προκειμένου να εξακριβωθεί από τον έλεγχο αν το υπό κρίση ποσό επανακατατέθηκε μεταγενέστερα σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα εξ' ολοκλήρου ή τμηματικά.
- 2) Ακόμα και αν ο προσφεύγων είχε διατηρήσει το ποσό των 55.000,00 ευρώ σε μετρητά εκτός του Τραπεζικού συστήματος αυτό θα είχε αναλωθεί στις προσωπικές και επαγγελματικές του δαπάνες του.

Ειδικότερα:

Το οικογενειακό εισόδημα του προσφεύγοντα για τα έτη 2011 – 2015 ανήλθε σε:

Έτος	Οικογενειακό Εισόδημα
2011	0,00€
2012	0,00€
2013	480,00€
2014	4.107,22€

2015	6.605,61€
Σύνολο	11.192,83€

Ενώ από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων και η σύζυγός του πραγματοποίησαν τις κάτωθι οικογενειακές και επαγγελματικές δαπάνες:

Έτος	2011	2012	2013	2014	2015
Ζημία από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (δαπάνες που δεν καλύφθηκαν από τα επιχειρηματικά έσοδα του προσφεύγοντα)	33.199,72€	16.945,92€	41.140,27€	22.934,14€	12.898,53€
Οικογενειακές δαπάνες	2.700,00€	9.147,00€	0,00€	500,00€	0,00€
Υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης	4.168,86€	4.234,44€	0,00€	0,00€	0,00€
Ενοίκιο κύριας κατοικίας	4.520,00€	3.925,00€	3.000,00€	3.000,00€	3.000,00€
Ασφάλιστρα Ζωής	707,18€	707,18€			
Ιατρικά Έξοδα	0,00€	40,00€	0,00€	0,00€	0,00€
Σύνολο	45.295,76 €	34.999,54 €	44.140,27 €	26.434,14 €	15.898,53 €

Το συνολικό ποσό των επαγγελματικών και οικογενειακών δαπανών του προσφεύγοντα ανήλθε για τα έτη 2011 -2015 σε 166.768,24€.

Ο έλεγχος ακολούθως προσδιόρισε το τελικό φορολογητέο εισόδημα συγκρίνοντας το συνολικό προσδιορισθέν καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, από όλες τις κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις και με τις τεχνικές ελέγχου. (ανάλυση

ρευστότητας). Ως τελικό φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, λαμβάνεται το μεγαλύτερο, με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ως κάτωθι:

Φορολογικό Έτος 2016	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	228,00	228,00
Εισόδημα από άσκηση ατομικής επιχείρησης	-13.194,28	-8.052,05
Εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013	0,00	20.548,70
Εισόδημα από μερίσματα – τόκους δικαιώματα	0,04	0,04
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	5.968,30	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	6.196,34	20.776,74

Φορολογικό Έτος 2017	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	228,00	228,00
Εισόδημα από άσκηση ατομικής επιχείρησης	-10.502,07	-7.967,45
Εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013	0,00	15.972,18
Εισόδημα από μερίσματα – τόκους δικαιώματα	0,05	0,05
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	228,05	16.200,23

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΦΠΑ

Φορολογικό έτος 2016

Για το φορολογικό έτος 2016 το συνολικό ποσό του ΦΠΑ που εκπέστηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση χωρίς να υφίσταται τέτοιο δικαίωμα του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 ανέρχεται στο ποσό των 389,18 ευρώ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ	01/01/2016	01/01/2016	Διαφορά δήλωσης/ελέγχου
	31/12/2016 Δήλωσης	31/12/2016 Ελέγχου	
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	39.857,07	39.857,07	0,00
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	47.618,16	47.618,16	0,00
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	7.259,58	7.259,58	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	18.879,34	18.490,16	389,18

Φορολογικό έτος 2017

Για το φορολογικό έτος 2017 το συνολικό ποσό του ΦΠΑ που εκπέστηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση χωρίς να υφίσταται τέτοιο δικαίωμα του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 ανέρχεται στο ποσό των 370,90 ευρώ και μείωση του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου κατά το ποσό των 389,18 ευρώ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ	01/01/2017	01/01/2017	Διαφορά δήλωσης/ελέγχου
	31/12/2017 Δήλωσης	31/12/2017 Ελέγχου	
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	33.669,66	33.669,66	0.00
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	41.611,19	41.611,19	0,00
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	6.294,19	6.294,19	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	19.629,88	18.869,80	760,08

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από τη φορολογική αρχή και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 20.05.2022 με συστημένη επιστολή (REGR).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ των άλλων τους παρακάτω λόγους:

-Εσφαλμένη η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013.Οι διεθνώς αναγνωρισμένες έμμεσες τεχνικές ελέγχου κάθε άλλο παρά συγκεκριμένες μπορούν να

θεωρηθούν και απαιτείται το βασικό περιεχόμενο τους να καθοριστεί νομοθετικά, η παράβαση δε αυτή καθιστά τις προσβαλλόμενες με την παρούσα αποφάσεις ακυρωτέες στο σύνολο τους λόγω αντίθεσης τους με το Σύνταγμα σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (αρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (αρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) 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, η φορολογική Διοίκηση οφείλει να αποδεικνύει τη φορολογική παράβαση κατά το στάδιο βεβαίωσης του φόρου.

-Εμπρόθεσμα και νομότυπα με το από 05/05/2022 υπόμνημα του κατά της υπ' αριθμ. .../1/2022 Προσωρινής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Προστίμου φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ..Δ.Ο.Υ..... για το φορολογικό έτος 2016, και β) της υπ' αριθμ. /2/2022 Προσωρινής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Προστίμου φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ. ... για το φορολογικό έτος 2017, είχε δηλώσει σχετικά με το υπόλοιπο των Διαθέσιμων Μετρητών ότι το υπόλοιπο των μετρητών που είχε στην διάθεσή του στις 31-12-2015 ανέρχονταν σε 55.000,00€. Εσφαλμένα στο έντυπο που του δόθηκε για να δηλώσει τα διαθέσιμα μετρητά που είχε την ελεγχόμενη περίοδο, δήλωσε μηδενικό υπόλοιπο διότι δεν κατάλαβε τι έπρεπε να δηλώσει.

Δεν του κοινοποιήθηκε η σχετική εντολή ελέγχου για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Προς απόδειξη της ύπαρξης και κατοχής των μετρητών που είχε την 31-12-2015, επισυνάπτει φωτοτυπίες των βιβλιαρίων του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου, της Τράπεζας Πειραιώς καθώς των προθεσμιακών καταθέσεων του, από τις οποίες αποδεικνύεται ότι στις 30/6/2010 είχε στο λογαριασμό καταθέσεων που τηρούσε στο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο ποσό ύψους 55.037,00 ευρώ.

Στις 15/2/2011 προχώρησε σε προθεσμιακή κατάθεση στην Τράπεζα Πειραιώς ποσού 50.000,00 ευρώ και στη συνέχεια στις 11/3/2011 έγινε εξόφληση της προθεσμιακής κατάθεσης και ανάληψη αυτού του ποσού.

Ακολουθούν μεταφορές χρημάτων για να γίνουν τελικά αναλήψεις (αποταμιεύσεις προηγούμενων ετών) λόγω του άσχημου κλίματος εμπιστοσύνης προς τις Τράπεζες που επικρατούσε εκείνη την περίοδο

Από την επισκόπηση του λογαριασμού ταμιευτηρίου του, από τις 27/09/2011 που ολοκληρώθηκε η ανάληψη των μετρητών από τις τράπεζες οι αναλήψεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν την ελεγχόμενη περίοδο για την κάλυψη των εξόδων της επιχείρησης.

Από τις 27/09/2011 προκύπτει ότι στους τραπεζικούς λογαριασμούς του δεν υπήρχαν σημαντικά ποσά.

Οι μηνιαίες καταθέσεις αφορούν σε αυτόματες αποπληρωμές πιστωτικών καρτών.

Τα ποσά προέκυπταν από τον τζίρο του καταστήματος, καθώς και από το ποσό, του οποίου η ανάληψη είχε γίνει το ανωτέρω διάστημα. Προς επίρρωση των ανωτέρω ισχυρισμών του προσκόμισε συνημμένα την Απόδειξη προθεσμιακής κατάθεσης ποσού 50.000,00 ευρώ στην Τράπεζα Πειραιώς, την Εξόφληση προθεσμιακής κατάθεσης και ανάληψη ποσού 50.000,00 ευρώ της ίδιας τράπεζας, φωτοτυπίες του με αρ. λογαριασμού καταθέσεων του στο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο από 30-6-2010 έως 15-5-2015 και φωτοτυπίες του με αριθ, λογαριασμού καταθέσεων του της Τράπεζας Πειραιώς από 7-11-2008 έως 31-12-2015.

Τα παραπάνω όμως συμπεράσματα του μερικού ελέγχου είναι παντελώς αβάσιμα διότι α) ως προς τον πρώτο είτε δεν έλαβε υπόψη, ως όφειλε, τα αντίγραφα των ανωτέρω τραπεζικών λογαριασμών του που νομίμως προσκόμισε, είτε αφήνει να εννοηθεί ότι υφίστανται και άλλοι τραπεζικοί λογαριασμοί που απέκρυψε χωρίς να προσδιορίζει όμως ποιοι είναι αυτοί, αν και είναι εύκολο να το πράξει (όπως και το πράττει για τις ανάγκες του μερικού ελέγχου) και β) ως προς τον δεύτερο διότι είναι ένας αλυσιτελής ισχυρισμός αφού αφορά περιόδους ήτοι 2011 έως και 2015 που δεν αποτελούν αντικείμενο του συγκεκριμένου ελέγχου, δεν απαιτείται να απολογηθεί για αυτές και ως εκ τούτου δεν δύναται να ληφθούν υπόψη για κανένα συμπέρασμα, διαφορετικά συντελείται ανεπίτρεπτη μεταβολή του βάρους απόδειξης που δεν στηρίζεται σε καμία απολύτως διάταξη νόμου, φέρνοντας τον τοιοιυτοτρόπως σε ιδιαιτέρως δυσχερή αποδεικτική θέση για γεγονότα που συνέβησαν προ δεκαετίας (ή και περισσότερο) ληφθεί υπόψη και το διάστημα προ του έτους 2011 για την συγκέντρωση του εν λόγω ποσού) από τον χρόνο τέλεσης του ελέγχου.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «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.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της 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, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: “ 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου”.

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: “ 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.... ”

Επειδή, με τις διατάξεις της απόφασης **A.1293/23-07-2019** (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα «**Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά**», ορίζονται, μεταξύ

άλλων, τα ακόλουθα: «**αποφασίζουμε:** Κατά το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας, εξαιρουμένων των υποθέσεων μερικού ελέγχου για την επιστροφή φόρου. [...]

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 τους. Ανάλογα με το είδος του ελέγχου και τις ελεγχόμενες περιόδους, εξετάζονται τουλάχιστον τα κάτωθι:

.....

2. Παραβάσεις των διατάξεων της υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε΄ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4174/2013, κατασχεθέντα, άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία πιθανολογείται ότι προκύπτει φοροδιαφυγή.

3. Στοιχεία διασταυρώσεων, δελτία πληροφοριών και λοιπά στοιχεία από Οργανισμούς, Τράπεζες και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.....

7. Στοιχεία για τη σύνθεση της συνολικής εικόνας του προσφεύγοντα από τα υφιστάμενα πληροφοριακά συστήματα.

9. Όλα τα δεδομένα που αφορούν στα αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων.

13. Στοιχεία και πληροφορίες από κάθε είδους πηγή. [...]

Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 27 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013 ορίζεται: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.1 του ν.4172/2013 ορίζεται: «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, στην παρ.5 της Εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε.2015/2020 μεταξύ άλλων αναφέρεται:«5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν

καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του Ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή στην Απόφαση ΠΟΛ 1050/2014 της ΓΓΔΕ με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» ορίζονται τα εξής: «Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι

πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. 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 προσφεύγοντα, 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 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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.05.2013 (ΦΕΚ Β' 1136/10.05.2013) Απόφασης σε συνδυασμό με τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1171/04-07-2013, ΠΟΛ.1270/24-12-2013, ΠΟΛ.1259/2014 η τεχνική ανάλυση ρευστότητας του φορολογούμενου προσδιορίζει το 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 φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». ο 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 ΚΦΑΣ). 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγός 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 προσφεύγοντα 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 προσφεύγοντα 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 προσφεύγοντα 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 προσφεύγοντα έτους. ο 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 31/12/200X). 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 ΚΦΑΣ). 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 (εκπιπόμενες 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 προσφεύγοντα 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 προσφεύγοντα 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 επόμενων

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» 16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω. Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Επειδή, στην Απόφαση ΠΟΛ 1259/2014 της ΓΓΔΕ με θέμα: «Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ 1050/17.02.2014» ορίζονται τα εξής: «Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας, σας παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β' , γ' , και ε' , της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α'170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000. 1 Αν ο προσφεύγων/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

- υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και
- επενδυτικά προϊόντα (μετοχές ,ομόλογα, γeros έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και
- ακίνητα και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.). Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα). Στην περίπτωση που ο προσφεύγων , ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στις 31/12/1999 στο σύνολο τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη "Υπόλοιπα

χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης". Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

- από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριελήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,
- θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών , κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές). Επισημαίνονται τα εξής:
- στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα, αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο προσφεύγων, θα πρέπει να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο),
- αν ο προσφεύγων αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στις 31/12/1999 επενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον προσφεύγοντα (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» /«Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων».
- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων, • κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. 2 Στον προσφεύγοντα θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ 1270/24/12/2013. Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων.».

Επειδή, στην Απόφαση ΠΟΛ1094/2014 της ΓΓΔΕ ορίζεται: «Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 (ΦΕΚ 474 τ. Β΄ /25-2-2014) αντικαθίσταται ως εξής: «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».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά 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, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζονται τα εξής: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...[...] 4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οιοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 62 του Ν.4170/2013 θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα εστάλη με συστημένη επιστολή η υπ' αρ. πρωτ./23-05-2019 κοινοποίηση εντολής ελέγχου με συνημμένη 1) την υπ' αρ. .../17-05-2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου και 2) την υπ' αρ./21-05-2019 γνωστοποίηση

δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος) και τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν.4174/2013 (πρώην Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών).

Επειδή, στις 10/03/2022 εστάλη στον προσφεύγοντα η υπ' αρ./10-03-2022 επιστολή με συνημμένα τα έντυπα «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία». Με την ανωτέρω επιστολή ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να δηλώσει τα διαθέσιμα μετρητά εις χείρας την 31/12/2015, 31/12/2016 και 31/12/2017. Ο προσφεύγων στις 23/03/2022 προσκόμισε τα ανωτέρω έντυπα συμπληρωμένα δηλώνοντας ότι δεν κατείχε μετρητά εις χείρας την 31/12/2015, την 31/12/2016 και την 31/12/2017.

Στις 05/05/2022, μετά την κοινοποίηση Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αρ.2022 Υπόμνημα δηλώνοντας ότι στις 31/12/2015 κατείχε το ποσό των 55.000,00 ευρώ το οποίο προήλθε από τραπεζική ανάληψη που πραγματοποίησε το έτος 2011. Γίνεται μνεία από τον έλεγχο ότι σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 4 και 9 του ν. 2523/1997 όσοι αρνούνται ή παραλείπουν ανατιπολογητως να δώσουν πληροφορίες για την εξακρίβωση του εισοδήματός του υπόκεινται στις συνέπειες των ανωτέρω διατάξεων.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

- Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τις τραπεζικές κινήσεις (extrait) του συνόλου των τραπεζικών του λογαριασμών για τα έτη 2011 - 2015 προκειμένου να εξακριβωθεί αν το υπό κρίση ποσό επανακατατέθηκε μεταγενέστερα σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα εξ' ολοκλήρου ή τμηματικά.
- Ακόμα και αν ο προσφεύγων είχε διατηρήσει το ποσό των 55.000,00 ευρώ σε μετρητά εκτός του Τραπεζικού συστήματος αυτό θα είχε αναλωθεί στις προσωπικές και επαγγελματικές του δαπάνες του, ως ακολούθως:

Το οικογενειακό εισόδημα του προσφεύγοντα για τα έτη 2011 - 2015 ανήλθε σε:

Έτος	Οικογενειακό Εισόδημα
2011	0,00€

2012	0,00€
2013	480,00€
2014	4.107,22€
2015	6.605,61€
Σύνολο	11.192,83€

Επειδή, από τον έλεγχο προέκυψε ότι τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα των ετών από 2011 έως 2015 ανέρχονται στο συνολικό ποσό των **11.192,83€** και οι αντίστοιχες δαπάνες στα έτη αυτά ανέρχονται στο ποσό των **166.768,24€**. ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι κατείχε την 01.01.2016 εις χείρας του το ποσό των **55.000,00€** από τραπεζική ανάληψη που πραγματοποίησε το έτος 2011, δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών δαπανών διαβίωσης αποτελεί προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για την υπαγωγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, καθόσον το δηλούμενο ποσό εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016 και 2017 δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με βάση τη μέθοδο του έμμεσου προσδιορισμού, επιλέχθηκε η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Ν. 4174/2013. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1050/2014 ο έλεγχος δημιούργησε ένα ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, τις «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και τις «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». η διαφορά μεταξύ των στηλών «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του προσφεύγοντος, στη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια του κρινόμενου φορολογικού έτους, και που αποδεδειγμένα (βάσει βιβλίων και δηλώσεων) πραγματοποίησε ο προσφεύγων. Στην δεύτερη στήλη «Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων» συμπεριέλαβε όλες τις πραγματοποιηθείσες αναλώσεις και τις

πραγματικές δαπάνες (επιχειρηματικές/προσωπικές) που διαπιστώθηκαν αποδεδειγμένα (βάσει δηλώσεων και στοιχείων σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 4174/2013) ότι πραγματοποίησε ο προσφεύγων. Από την ανωτέρω σύγκριση μεταξύ των δύο μεθόδων προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, (με τις γενικές διατάξεις και με τη μέθοδο εμμέσου προσδιορισμού), επιλέχθηκε ως τελικώς φορολογητέο εισόδημα - ως μεγαλύτερο - το προσδιορισθέν με τη μέθοδο εμμέσου προσδιορισμού (τεχνική ανάλυσης ρευστότητας).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1270/2013 & 1050/2014, η διαφορά μεταξύ των στηλών «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Επειδή, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της ΠΟΛ. 1050/2014 επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα τα έντυπα «Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων» στα οποία δεν περιλαμβάνονται διαθέσιμα μετρητά, ως εκ τούτου τα οικονομικά δεδομένα που συμπληρώθηκαν από τον προσφεύγοντα στα εν λόγω έντυπα μεταφέρθηκαν από τον έλεγχο κατά περίπτωση στο ισοζύγιο της έμμεσης τεχνικής της ρευστότητας αφού ελήφθησαν υπόψη και τα οριζόμενα του άρθρου 21 του ν.4172/2013 , το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας κρίθηκε όχι μόνο με βάση το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και δαπανών διαβίωσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, και τη δυνατότητα κατάθεσης που είχαν από επαγγελματική δραστηριότητα κλπ

Επειδή, από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της επαρκούς αιτιολόγησης, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται, ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, δεν προβάλλεται ιδιαίτερος ισχυρισμός που άπτεται της φορολογίας ΦΠΑ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της ΔΟ.Υ., όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία 16.05.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των φορολογικών ετών 2016 & 2017, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ...**04.07.2022** ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα με **ΑΦΜ:**, και την επικύρωση: α) της με αριθμό**16.05.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2016** και β) της με αριθμό/**16.05.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, γ) της με αριθμό/**16.05.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2016** και δ) της με αριθμό/**16.05.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό/**16.05.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2016**

	βάσει ελέγχου ποσό	βάσει απόφασης ποσό
Διαφορά φορολογητέου ποσού	14.580,40	14.580,40
Υπόλοιπο φόρου	6.781,07	6.781,07
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	3.390,54	3.390,54
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	214,84	214,84
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	10.386,45	10.386,45

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

β) Η με αριθμό/**16.05.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**.

	βάσει ελέγχου ποσό	Βάσει απόφασης ποσό
Διαφορά φορολογητέου ποσού	15.972,18	15.972,18
Υπόλοιπο φόρου	5.270,82	5.270,82
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	2.635,41	2.635,41
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	117,54	117,54
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	8.023,77	8.023,77

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

γ) Η με αριθμό/16.05.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

	βάσει ελέγχου ποσό	Βάσει απόφασης ποσό
Χρεωστικό Υπόλοιπο φόρου	389,18	389,18
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α	194,59	194,59
Σύνολο φόρου για καταβολή	583,77	583,77

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

δ) Η με αριθμό/16.05.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

	βάσει ελέγχου ποσό	Βάσει απόφασης ποσό
Χρεωστικό Υπόλοιπο φόρου	370,90	370,90
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α	185,45	185,45
Σύνολο φόρου για καταβολή	556,35	556,35

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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.