



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17/11/2023

Αριθμός απόφασης: e1067

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022) 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28/06/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:** κατά: α) της με αριθμό **/24-05-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθμό **/24-05-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού

έτους 2018 και γ) της με αριθμό **/24-05-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 04-07-2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής..

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **28/06/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του με 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:

Με την υπ' αριθμ. **/24-05-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 20.807,35€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 10.403,68€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.782,38€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 34.993,41€**.

Με την υπ' αριθμ. **/24-05-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 7.498,28€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 3.749,14€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 879,55€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 12.126,97€**.

Με την υπ' αριθμ. **/24-05-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση στοιχείων, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των παρ. 1δ' και 2γ' του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, βάσει των από 24/05/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΚΦΔ, για τα φορολογικά έτη 2017-2018, στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύριο αντικείμενο εργασιών «λιανικό εμπόριο (πρατήριο) βενζίνης και πετρελαίου κίνησης, δυνάμει της υπ' αριθμ./19-07-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου. Ειδικότερα, με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της

Α.1293/2019 που διενεργήθηκαν για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας . Από την εφαρμογή ως άνω μεθόδου, προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ύψους 71.695,12€, για το φορολογικό έτος 2017 και 32.848,53€, για το φορολογικό έτος 2018. Περαιτέρω και μετά τη σύγκριση του προσδιορισθέντος συνολικού φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος από όλες τις πηγές με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, με το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα όλες τις πηγές / κατηγορίες εισοδήματος με την τεχνική ρευστότητας, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1050/2014, επιλέχθηκε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2017, το εισόδημα ύψους 71.695,40€, με βάση την τεχνική ρευστότητας και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2018, το εισόδημα ύψους 34.908,39€, με βάση τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/28-06-2023 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Μη σύννομη η υπαγωγή της υπόθεσης σε καθεστώς έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
2. Εσφαλμένα αποτελέσματα της εφαρμοσθείσας τεχνικής ελέγχου, καθότι δεν αφαιρέθηκαν δαπάνες που αντιστοιχούν σε τιμολόγια που ναι μεν εκδόθηκαν εντός των ελεγχόμενων ετών, πλην όμως εξοφλήθηκαν στις αρχές των επόμενων ετών, ήτοι, 2018 και 2019. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τα με αριθ. /30-12-2017, /27-12-2017 και /28-12-2018 Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης καθώς και τα αποδεικτικά εξόφλησης αυτών με τραπεζικά μέσα πληρωμής.
3. Ο καθορισμός της φορολογητέας ύλης κατά τρόπο τεκμαρτό, ήτοι, του αντικειμένου του φόρου με έμμεση τεχνική έλεγχου, αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, στο **άρθρο 23** του ΚΦΔ, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών

δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ΚΦΔ εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ΚΦΔ.

Επειδή, στο **άρθρο 27 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υποχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, 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 και με την Υπ. Οικ. **ΠΟΛ.1050/2014** «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογούμενων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού», ορίζονται τα εξής

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

Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1 Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

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

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

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

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

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

Άρθρο 9 -προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσβαίσεως φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο

φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος....»

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

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

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

- 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
- 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).
- 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).
- 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.
- 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:
 - μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
 - εισόδημα από κινητές αξίες
 - εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
 - δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
 - εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.
- 6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.

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

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

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

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

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

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

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.

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 προστατευόμενων 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.....

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

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

4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως

αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

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

Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμοδία Δ.Ο.Υ, κ.λπ.) .Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους.

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

Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν ,π.χ έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ όψιν εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

5) Ως προς τις δαπάνες που αφορούν δίκτυα κοινής ωφέλειας, σταθερή /κινητή τηλεφωνία, δίδακτρα ιδιωτικών σχολείων - κολλεγίων, ασφάλιστρα ΕΙΧ αυτοκινήτων, δικύκλων, ασφαλιστικά προγράμματα ζωής, υγείας, συνταξιοδότησης, κ.λπ, ασφάλιστρα ακίνητων, κινητών περιουσιακών στοιχείων, σε περίπτωση μη αναγραφής ποσού στο ερωτηματολόγιο, ούτε προσκόμισης στοιχείων που να αποδεικνύουν το ποσό της δαπάνης, θα καλείται ο ελεγχόμενος να συμπληρώσει υπεύθυνη δήλωση και να δηλώσει το ποσό της δαπάνης για κάθε ελεγχόμενο έτος. Ο έλεγχος δύναται να επαληθεύσει τα στοιχεία ή να ζητά αυτά από τις αρμόδιες υπηρεσίες σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

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

7) Ο ελεγχόμενος (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.

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

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28** του ΚΦΔ, ορίζεται ότι : «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **64** του ΚΦΔ 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 **65** του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «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, στην προκειμένη περίπτωση, βάσει της με αριθ./19-07-2022 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ.. Ο προσφεύγων δραστηριοποιείται στον τομέα του λιανικού εμπορίου (πρατηρίου) βενζίνης και πετρελαίου κίνησης και κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη δήλωσε ζημίες από την άσκηση της εμπορικής του δραστηριότητας ύψους 70.507,52€ και 16.964,27 και έσοδα από τόκους ύψους 0,28€ και 0,05€, αντίστοιχα. Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου ζητήθηκαν και τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία της ατομικής του επιχείρησης, ενώ δεν προσκομίστηκαν τα δικαιολογητικά που αφορούν τις υποβληθείσες για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 φορολογικές δηλώσεις και

συγκεκριμένα αυτά που αντιστοιχούν στον κωδικό 781 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές) ύψους 15.000,00€ και 1.100,00€, αντίστοιχα. Από την επεξεργασία των στοιχείων διαπιστώθηκε ότι κατά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2017 και 2018 δεν προσδιορίστηκε ορθά η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διότι ο προσφεύγων δε δήλωσε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, την ορθή επιφάνεια καθώς και το σύνολο των ακινήτων που κατείχε. Παράλληλα από τον ως άνω έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων δε δύναται να επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, καθότι δε δημιουργείται αντίστοιχο διαθέσιμο υπόλοιπο προς ανάλωση βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων προηγούμενων ετών. Κατόπιν τούτου το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος με βάση τις γενικές διατάξεις, διαμορφώθηκε, ανά φορολογικό έτος ως εξής :

	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	0,28	0,05
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	37.522,87	34.908,34
Φορολογητέο εισόδημα	37.523,15	34.908,39
Ανάλυση αντικειμενικών δαπανών και υπολογισμός προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών		
Κατοικίας	8.933,67	8.507,00
Ατομική αντικειμενική δαπάνη	2.500,00	2.500,00
Αυτοκινήτων	7.320,00	5.800,00
Τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων	18.769,20	9.101,34
Δαπάνη που καταβλήθηκε για την αγορά επιχειρηματικών εταιρικών μεριδίων & χρεογράφων γενικά & καταβολές για ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια		9.000,00
Σύνολο	37.522,87	34.908,34
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	37.522,87	34.908,34

Περαιτέρω διενεργήθηκε έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογουμένου, που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, καθότι για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (τα δηλούμενα εισοδήματα δεν επαρκούσαν για την κάλυψη

των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του). Συγκεκριμένα, από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπα Ε1) του προσφεύγοντος και της συζύγου του για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, τις πληρωμές για φόρο εισοδήματος, ΕΝΦΙΑ και διάφορους φόρους που έλαβαν χώρα κατά τα έτη 2017 και 2018, καθώς και την αξιοποίηση πληροφοριών και στοιχείων που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ. 1033/2014, τα εισοδήματα και οι πραγματικές οικογενειακές δαπάνες, αποτυπώνονται στους παρακάτω πίνακες :

Φορολογικό έτος 2017

εισοδήματα	υπόχρεου	συζύγου
Ακίνητη περιουσία	-	-
Μερίσματα – τόκοι - δικαιώματα	0,28	1,62
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα		
Μισθωτή εργασία - συντάξεις	-	5.984,71
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	70.507,52	
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά (κωδ. 617)		
Σύνολο δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	0,00	5.986,33
Συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα	5.986,33	
Τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων	18.769,20	
Πληρωμή φόρου εισοδήματος φορολ. Έτους 2016	1.667,30	
ΕΝΦΙΑ έτους 2016	281,90	
Διάφοροι φόροι	40,00	
Συνολικές δαπάνες	20.758,40	

Φορολογικό έτος 2018

εισοδήματα	υπόχρεου	συζύγου
Ακίνητη περιουσία	0,05	0,05

Μερίσματα – τόκοι - δικαιώματα		1,92
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα		
Μισθωτή εργασία - συντάξεις		5.117,64
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	16.964,27	
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά (κωδ. 617)		
Σύνολο δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	0,00	5.119,56
Συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα	5.119,56	
Τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων	9.101,34	
Πληρωμή φόρου εισοδήματος φορολ. Έτους 2017	4.077,63	
ΕΝΦΙΑ έτους 2017	269,64	
Υπεραξία αυτοκινήτου ν. 1160/81	488,04	
Διάφοροι φόροι	40,00	
Συνολικές δαπάνες	13.976,65	

Επειδή, όπως προκύπτει από τα παραπάνω παρατιθέμενα στοιχεία, το συνολικό ποσό του δηλούμενου πραγματικού οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντα και της συζύγου του, ανά έτος, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής τους, κατ'εφαρμογή της διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, η εξεύρεση του εισοδήματος έγινε με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, κατόπιν δε, εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή ως καταλληλότερης μεθόδου, της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, εγκρίθηκε η ως άνω μέθοδος με την από κοινού απόφαση του Προϊσταμένου, του Υποδιευθυντή και του Προϊσταμένου του τμήματος ελέγχου.

Στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα έντυπα διαθεσίμων περιουσιακών στοιχείων με ημερομηνίες 01/01/2017 και 31/12/2018, καθώς και ερωτηματολόγια τρόπου διαβίωσής του. Στη συνέχεια, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, τις πληροφορίες των εντύπων, τα δεδομένα (δαπάνες) που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ. 1033/2014 και υπάρχουν στα ηλεκτρονικά αρχεία της φορολογικής αρχής, κατάρτησε τους κάτωθι πίνακες ανάλυσης ρευστότητας για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018:

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	6.095,06	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	3.078,30
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις		3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	1.729.881,10	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	1.691.437,05
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	92.397,54
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	18.769,20
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	1.989,20
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών		12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	

		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	1.735.976,00	ΣΥΝΟΛΟ	1.807.671,30

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2018	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	3.078,30	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	8.502,38
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις		3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	1.944.421,70	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	9.000,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	1.856.436,00
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	92.433,52
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	9.101,34

9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	4.875,31
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών		12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	1.947.500,00	ΣΥΝΟΛΟ	1.980.348,60

τεχνική ανάλυσης ρευστότητας	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	1.735.976,00	1.947.500,00
Διαθέσιμα έσοδα / κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	1.807.671,12	1.980.348,53
Υπόλοιπο	71.695,12	-32.848,53
Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση	-71.695,12	-32.848,53

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώθηκε αρνητική διαφορά και στα δύο φορολογικά έτη, η οποία, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις (ΠΟΛ. 1050/17.02.2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε.) αποτελεί μη δηλωθέν εισόδημα, το οποίο έπρεπε να δικαιολογηθεί προκειμένου να μην υπαχθεί σε φορολόγηση.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος, σύγκρινε ανά φορολογικό έτος τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα έλαβε το μεγαλύτερο. Ειδικότερα, έλαβε υπόψη ως φορολογητέο εισόδημα το ποσό που προέκυψε με την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας για το φορολογικό έτος 2017 και το ποσό που προέκυψε με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, όπως αναλυτικά αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα :

Φορολογικό έτος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα έμμεσων τεχνικών	τελικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης ελέγχου
2017	12.963,87	37.523,15	71.695,40	71.695,40	58.731,53
2018	17.249,36	34.908,39	32.848,58	34.908,39	17.659,08

Ακολουθώντας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ. .../28-03-2023 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι με αριθ. 30/4439545 και /28-03-2023 προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018, αντιστοίχως, στα οποία δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή καταρχάς προβάλλει ότι, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρησή του, κατ'επίκληση της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013 και της έμμεσης τεχνικής ελέγχου «ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογουμένου», χωρίς ωστόσο, να συντρέχει καμία από τις περιοριστικά αναφερόμενες στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου με εφαρμογή των κατά το άρθρο 27 του ν. 4987/2022 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ωστόσο, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος, διότι, όπως προκύπτει από τα παραπάνω παρατιθέμενα στοιχεία, το συνολικό ποσό του δηλούμενου πραγματικού οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντα και της συζύγου του, ανά φορολογικό έτος, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής τους, συνεπώς, πληρείται η προϋπόθεση της διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για την εξεύρεση του εισοδήματός του με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένα τα αποτελέσματα της εφαρμοσθείσας τεχνικής ελέγχου, καθότι, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του το γεγονός ότι, τα με αριθ. /30-12-2017, /27-12-2017 και /28-12-2018 Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης που αντιστοιχούν σε αγορές πρώτων υλών, εκδόθηκαν μεν, εντός των ελεγχόμενων ετών, πλην όμως εξοφλήθηκαν στις αρχές των επόμενων ετών, ήτοι, 2018 και 2019. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τα με αριθ. /30-12-2017, /27-12-2017 και /28-12-2018 Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης καθώς και τραπεζικά μέσα πληρωμής αυτών, δυνάμει των οποίων αποδεικνύεται ότι η εξόφλησή τους έλαβε χώρα κατά το επόμενο, της έκδοσης των τιμολογίων, έτος.

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1270/24-12-2013** της ΓΓΔΕ, με Θέμα (Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου), δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Ειδικότερα στην ενότητα Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method) αναφέρεται ότι, κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», όπου στη στήλη των εσόδων, αναλύονται τα έσοδα (φορολογητέα και μη), και στη στήλη των αναλώσεων οι αγορές και οι δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές), οι αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου. Μεταξύ των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στη στήλη των Πηγών Κεφαλαίων/Εσόδων, είναι και οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών (γραμμή 10 της στήλης των πηγών εσόδων), στους οποίους εμπεριέχονται 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. Αντίστοιχα, στη δεύτερη στήλη «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» περιλαμβάνονται οι μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών (γραμμή 12 της στήλης των αναλώσεων εσόδων) που αντιστοιχούν σε υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. 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.

Επειδή, η εξόφληση ή μη, των δαπανών του κάθε έτους, επηρεάζει τις κινήσεις των λογαριασμών αυξήσεων/ μειώσεων πληρωτέων λογαριασμών, όπως αυτοί εμφανίζονται στη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στη στήλη «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και όχι τις δαπάνες του ισοζυγίου, ως εκ τούτου, η Υπηρεσία μας έκρινε σκόπιμο να ζητήσει από τον προμηθευτή του προσφεύγοντος, επιπλέον στοιχεία (αναλυτικά καθολικά πελάτη) προκειμένου η μεταβολή του οφειλόμενου υπολοίπου των ετών 2017 και 2018, να αποτυπωθεί στη σωστή στήλη των ισοζυγίων. Προς τούτο αποστάλθηκε το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/03-10-2023 έγγραφο προς την εταιρεία «..... ΚΑΙ». Η ως άνω εταιρεία, ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημά μας, αποστέλλοντας με ηλεκτρονικό τρόπο, τα αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού 30.000.0000 (πελάτη), για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και το πρώτο εξάμηνο του 2019.

Από την επισκόπηση των ανωτέρω στοιχείων, προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα :

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ	ΠΛΗΡΩΤΕΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΤΙΣ 31/12/2016 (Α)	ΠΛΗΡΩΤΕΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΤΙΣ 31/12/2017 (Β)	ΠΛΗΡΩΤΕΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΤΙΣ 31/12/2018 (Γ)
.....	78.059,44	58.507,49	24.855,42
Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		(Α-Β) 19.551,95	(Β-Γ) 33.652,07

Επειδή, οι πληρωτέοι λογαριασμοί μειώνονται και στα δύο φορολογικά έτη 2017 και 2018, κατά το ποσό των 19.551,95€ κα 33.652,07€ αντίστοιχα, οι πίνακες ανάλυσης ρευστότητας θα πρέπει να επαναπροσδιοριστούν υπό το βάρος των νέων ποσών στο λογαριασμό «μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών», στη στήλη των αναλώσεων κεφαλαίων / εσόδων (γραμμή 12), ως κάτωθι:

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (<i>προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί</i>).	6.095,06	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (<i>προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί</i>)	3.078,30
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις		3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	1.729.881,10	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (<i>προσωπικών/επαγγελματικών</i>)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	1.691.437,05
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	92.397,54
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	18.769,20

9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	1.989,20
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών		12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	19.551,95
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	1.735.976,00	ΣΥΝΟΛΟ	1.827.223,07

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2018	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	3.078,30	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	8.502,38
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις		3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	1.944.421,70	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	

5. Έσοδα από λοιπές πηγές		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	9.000,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	1.856.436,00
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	92.433,52
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	9.101,34
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	4.875,31
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών		12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	33.652,07
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	1.947.500,00	ΣΥΝΟΛΟ	2.014.000,60

τεχνική ανάλυσης ρευστότητας	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	1.735.976,00	1.947.500,00
Διαθέσιμα έσοδα / κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	1.827.223,07	2.014.000,60
Υπόλοιπο	-91.247,07	-66.500,60
Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση	91.247,07	66.500,60

Κατόπιν των ανωτέρω, συγκρίνοντας το προσδιορισθέν συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από όλες τις πηγές – κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως ίσχυσαν σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος, με το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές – κατηγορίες εισοδήματος με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, θα πρέπει ως το τελικό φορολογητέο εισόδημα, το μεγαλύτερο από τις δύο αυτές μεθόδους, όπως αναλυτικά αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα :

Φορολογικό έτος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα έμμεσων τεχνικών	τελικό φορολογητέο εισόδημα βάσει απόφασης	Διαφορά δήλωσης απόφασης
2017	12.963,87	37.523,15	91.247,35	91.247,35	78.283,48
2018	17.249,36	34.908,39	66.500,65	66.500,65	49.251,29

Επειδή, περαιτέρω, εν όψει της γενικής αρχής του δικαίου, περί μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, η οποία ορίζει ότι, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.Τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό και λόγω μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η οριστική φορολογική υποχρέωση, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, θα πρέπει να περιοριστεί στα ποσά, που δυνάμει των προσβαλλόμενων με αριθμ. /24-05-2023 και /24-05-2023, πράξεων, καταλογίζονται στον προσφεύγοντα.

Επειδή, ακολούθως, ο προσφεύγων προβάλλει ότι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, η αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου, η οποία αποτελεί έκφανση της αρχής της φορολογικής ισότητας, επιτάσσει το συνυπολογισμό όσο το δυνατό, περισσότερων οικονομικο-κοινωνικών παραμέτρων για τη διαμόρφωση της φορολογικής βάσης. Ειδικότερα, ενόψει των διατάξεων των άρθρων 4 παράγραφος 5, 73 και 78 του Συντάγματος, ο νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώσει το φορολογικό σύστημα, με σκοπό τη διαπίστωση της πραγματικής φορολογικής ικανότητας των φορολογουμένων και τη σύλληψη της φοροδιαφυγής, που αποτελεί αναντίρρητα σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Έτσι η μέθοδος των έμμεσων τεχνικών της φορολογητέας ύλης, είναι μέθοδος ανεκτή από το Σύνταγμα προς εξακρίβωση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου και συμπληρώνει το πάγιο σύστημα υποκειμενικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος. Επιπλέον η μέθοδος αυτή είναι δομημένη λογικά και η βάση με τα συμπεράσματά της ανταποκρίνονται στα διδάγματα της κοινής πείρας, ενώ δεν εμποδίζεται ο φορολογούμενος να μην αποδεχθεί την εφαρμογή του συστήματος αυτού ασκώντας προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ – ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, 2018, σελ. 677). Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι, η καταστολή της φοροδιαφυγής, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος, όταν ο έλεγχος των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων με βάση την ισχύουσα νομοθεσία δεν αρκεί για τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης, όπως συμβαίνει στην περίπτωση που οι προσωπικές δαπάνες του φορολογούμενου δεν καλύπτονται από τα εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή, οι ελεγκτικές μέθοδοι εμμέσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, που θεσπίστηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ και χρησιμοποιούνται επικουρικώς από τη φορολογική αρχή, δεν αντίκεινται στις διατάξεις των άρθρων 4 (παρ. 1 και 5) και 78 (παρ. 1) του Συντάγματος, διότι μ' αυτές δεν επιβάλλεται υποχρέωση καταβολής φόρου επί πλασματικού εισοδήματος, αλλά καθιερώνεται άλλη μέθοδος εξευρέσεως του πραγματικού εισοδήματος των φορολογουμένων.

Επειδή, περαιτέρω, η αρχή της χρηστής διοίκησης, επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους, σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές, ερμηνευτικές εκδοχές. Τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν τα πραγματικά ορισμένης φορολογικής παράβασης. Στην προκειμένη περίπτωση, αφού η φορολογική αρχή, διαπίστωσε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, περιορίστηκε στην απλή εφαρμογή του νόμου και στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, χωρίς οποιαδήποτε παραβίαση του νόμου και χωρίς την άσκηση διακριτής ευχέρειας.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ισχυρισμοί που βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, δεν εμπίπτουν στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **28-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:**

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

Επί της υπ' αριθμ. /24-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ-ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	12.963,87	71.695,10	71.695,10	58.731,53
	Της συζύγου	12.421,20	12.421,20	12.421,20	0,00
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	545,16	21.352,51	21.352,51	20.807,35
Προκαταβολή φόρου		2.851,99	2.851,99	2.851,99	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			10.403,68	10.403,68	10.403,68
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		30,48	3.812,86	3.812,86	3.782,38
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών		4.077,63	39.071,04	39.071,04	34.993,41
Για καταβολή					

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

Επί της υπ' αριθμ. /24-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	17.249,31	34.908,39	34.908,39	17.659,08
	Της συζύγου	15.419,34	15.419,34	15.419,34	0,00
φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.384,71	9.882,99	9.882,99	7.498,28
Προκαταβολή φόρου		3.794,85	3.794,85	3.794,85	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.749,14	3.749,14	3.749,14
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		115,49	995,04	995,04	879,55
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών Για καταβολή		6.945,05	19.072,02	19.072,02	12.126,97

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

Επί της υπ' αριθμ. /24-05-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023

Πρόστιμο περ. δ' και γ' των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	250,00	250,00

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
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