



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 28/02/2024

Αριθμ. Αποφ.: 491



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- 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 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 **02-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες κεντήματος ετοιμών ενδυμάτων» και δευτερεύουσες «Χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων και υποδημάτων» με έδρα στο ...° χιλιόμετρο, Τ.Κ., κατά των με αριθμό: **α)..../18-10-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, **β)..../18-10-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, **γ)..../18-10-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2019, **δ)..../18-10-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2020 **ε)..../18-10-2023** πράξης επιβολής προστίμου του άρ.58Α παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019, **στ)..../18-10-2023** πράξης επιβολής προστίμου του άρ. 58Α παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020, **ζ)..../18-10-2023** πράξης επιβολής προστίμου του άρ.54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 και **η)..../18-10-2023** πράξης επιβολής προστίμου του άρ. 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από 07-11-2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Δράμας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **02-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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./18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 20.325,31€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 10.162,66€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.419,06€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 34.907,03€.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 19.169,34€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 9.584,67€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 28.754,01€.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ύψους 3.980,16€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 238,62€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 4.218,78€.

- ❖ Με την υπ' αριθμ./**18-10-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ύψους 1.525,70€ και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 1.707,04€.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./**18-10-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.751,45€, λόγω μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 14.595,47€ πλέον Φ.Π.Α. 3.502,91€.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./**18-10-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.497,77€, λόγω μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 12.481,42€ πλέον Φ.Π.Α. 2.995,54€.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./**18-10-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 900,00€, λόγω μη υποβολής και υποβολής ανακριβών δηλώσεων ανακεφαλαιωτικού χαρακτήρα και ελλιπούς υποβολής δηλώσεων του άρθρου 14 παρ.3 του Κ.Φ.Δ. (ΜΥΦ).
- ❖ Με την υπ' αριθμ./**18-10-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€, λόγω ελλιπούς υποβολής δηλώσεων του άρθρου 14 παρ.3 του Κ.Φ.Δ. (ΜΥΦ).

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στα φορολογικά έτη 2019 & 2020 από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../21-12-2022 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με την υπ' αριθμ./08-07-2022 ταχυδρομική επιστολή και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου, στα πλαίσια του ν.4512/2018. Την ίδια ημερομηνία απεστάλη η υπ' αριθμ./08-7-2022 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων και στις 22-12-2022 κοινοποιήθηκε ταχυδρομικά η υπ' αριθμ./22-12-2022 επιστολή με συνημμένα τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο του τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολές – Υποχρεώσεις»

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, στα πλαίσια των οποίων προέβη σε «άνοιγμα» τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα. Απεστάλη στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ./07-09-2022 πρόσκληση παροχής διευκρινίσεων σχετικά με τις πρωτογενείς καταθέσεις. Λαμβάνοντας υπόψη την υπ' αριθμ./22-12-2022 απάντηση του προσφεύγοντα, η

φορολογική αρχή διαπίστωσε την ύπαρξη πρωτογενών ονομαστικών καταθέσεων οι οποίες δεν δικαιολογήθηκαν ύψους 17.980,38€ στο έτος 2019 και 15.436,96€ στο έτος 2020, τις οποίες η φορολογική αρχή έκρινε ότι προέρχονται από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα. Επίσης, διαπίστωσε την ύπαρξη πρωτογενών μη ονομαστικών καταθέσεων ποσού 41.255,80€ στο έτος 2019 και ποσού 53.786,94€ στο έτος 2020 για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η αιτία και η πηγή προέλευσης και θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας. Επίσης, από αντιπαραβολή των εκδοθέντων παραστατικών με τις πιστώσεις από την εταιρείαΑ.Ε. που αφορούν αποστολές εμπορευμάτων, διαπιστώθηκε περαιτέρω, η αποστολή εμπορευμάτων και εξόφλησης αυτών με αντικαταβολή για τις οποίες δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο εσόδων, σε τρεις περιπτώσεις στο έτος 2019, συνολικής αξίας 118,00€ και σε μία περίπτωση στο έτος 2020 συνολικής αξίας 40,00€. Από τις λοιπές ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκε η μη καταχώρηση στα φορολογικά του βιβλία του υπ'αριθμ./04-04-2019 τιμολογίου πώλησης καθαρής αξίας 44,00€ πλέον Φ.Π.Α. 54,56€. Επιπλέον, στη φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος απέρριψε δαπάνες ως λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού 6.894,50 € στο έτος 2019 και 17.767,97€ στο έτος 2020. Στη φορολογία Φ.Π.Α., στο έτος 2019, καταλογίστηκε Φ.Π.Α. εκροών συνολικού ποσού 3.589,07€ που αφορά τις πρωτογενείς καταθέσεις που προέρχονται από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα και για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων, τη μη καταχώρηση του/04-04-2019 τιμολογίου πώλησης και την επιβολή Φ.Π.Α. εκροών του υπ'αριθμ./05-11-2019 τιμολογίου ενδοκοινοτικών παραδόσεων, για το οποίο κρίθηκε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Επίσης, απορρίφθηκε Φ.Π.Α. εισροών συνολικού ποσού 391,09€, λόγω μη προσκόμισης ή διπλής καταχώρησης στοιχείων αγορών & δαπανών και λόγω απόρριψης προσωπικών δαπανών. Στο έτος 2020 καταλογίστηκε Φ.Π.Α. εκροών συνολικού ποσού 2.995,54€ που αφορά τις πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων και τη μη έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου πώλησης με αντικαταβολή. Επίσης, απορρίφθηκε Φ.Π.Α. εισροών συνολικού ποσού 237,20€, λόγω μη προσκόμισης ή διπλής καταχώρησης φορολογικών παραστατικών αγορών & δαπανών και λόγω απόρριψης προσωπικών δαπανών.

Περαιτέρω, κατά την ελεγκτική διαπίστωση πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι στις ελεγχόμενες χρήσεις το εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών του και προσδιόρισε το εισόδημα του φορολογούμενου με την έμμεση τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας. Από τη σύγκριση του φορολογητέου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις και με τη μέθοδο ανάλυσης ρευστότητας, επιλέχθηκε ως μεγαλύτερο, το εισόδημα που προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις. Κατόπιν αυτού και λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα που υποβλήθηκαν με το υπ'αριθμ./21-09-2023 υπόμνημά του επί του/2023 σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρου και προστίμων.

Με την από **02-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας του. Οι μη ονομαστικές πιστώσεις ύψους 95.042,74€ πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο και προέρχονται από εισπράξεις μετρητών της επιχειρηματικής του δραστηριότητας κατά τα ελεγχόμενα έτη, αλλά και προγενέστερα έτη. Δικαιολογούνται επίσης, από προηγούμενες αναλήψεις από τον κοινό λογαριασμό με τη μητέρα του, ύψους 51.117,00€, καθώς και από δικούς του λογαριασμούς (σχετ. 3 έως 7). Επίσης, πρέπει να συνυπολογιστούν και τα δάνεια (σχετ. 8 έως 10), καθώς και τα φορολογηθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών (ανάλωση κεφαλαίου) (σχετ.12). Υφίσταται άτυπο δάνειο από τη μητέρα του (σχετ. 13)
2. Εσφαλμένη η απόρριψη ορισμένων δαπανών που ήταν απολύτως παραγωγικές για τη λειτουργία της επιχείρησής του και συντελέστηκαν νόμιμα. Εσφαλμένα απορρίφθηκαν δαπάνες λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος, καθώς αυτές εξοφλήθηκαν με τραπεζικές καταθέσεις. (σχετ.14 έως 21). Εσφαλμένη η απόρριψη δαπάνης ΔΕΗ.
3. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών. Καταχρηστική η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής. Δεν υφίσταται αδυναμία εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος. Παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης. Ενώ προϋπόθεση για την προσφυγή σε έμμεσες τεχνικές είναι η μη επάρκεια του δηλούμενου εισοδήματος, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα αυτό, αφού έχει εφαρμόσει την τεχνική. Στην αιτιολογία της επιλογής δεν διαλαμβάνονται όλοι οι λόγοι που δεν μπορούν ή δεν ενδείκνυται η εφαρμογή των λοιπών μεθόδων.
4. Παραβίαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Γενική και αόριστη η νομοθετική εξουσιοδότηση του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.
5. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο, ούτε αποδεικνύεται πως προκύπτει η φερόμενη απόκρυψη των εισοδημάτων του. Μέρος των αγορών εμπορευμάτων και επαγγελματικών δαπανών δεν εξοφλήθηκαν εντός της χρήσης και συνεπώς εσφαλμένα τις λαμβάνει υπόψη η φορολογική αρχή. Βασίστηκε στην εικασία ότι εξοφλήθηκαν εντός των ίδιων περιόδων. Εσφαλμένα εφαρμόστηκε η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, καθώς από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς πληρώνονται οι υποχρεώσεις όλης της οικογένειας προς τρίτους και όχι μόνο οι δικές του.
6. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο το διαθέσιμο κεφάλαιό του, καθώς δεν λήφθηκε υπόψη το χορηγηθέν (άτυπο) δάνειο από τη μητέρα του. Προκειμένου να ανταπεξέλθει στις αυξημένες επαγγελματικές του υποχρεώσεις έλαβε άτυπο, προφορικό δάνειο ύψους 50.000€ από τη μητέρα του, κάτι που συμβαίνει σε όλες τις ελληνικές οικογένειες που οι συγγενείς

αλληλοβοηθούνται. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει ανάλωση κεφαλαίου της μητέρας του.

Ως τον πρώτο και έκτο ισχυρισμό.

Επειδή, στο **άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.** 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, 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 άρθρο αυτό, 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, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή στο άρθρο 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...] . **Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.** Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016)..

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

[...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί».

Επειδή σύμφωνα με τη **ΔΕΑΦ Α' 1144110/2011/2015** : «Β' Προσαύξηση Περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθ. 21](#) του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του [άρθρου 39](#) του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την [παράγραφο 4 του άρθρου 21](#) του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.....

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όλες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που

προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου , φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «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 [...] 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, 2442/2013, 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. Πράγματι, 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 ύπαρξης 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 ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, **της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».**

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα ύψους 95.042,74€ κατά τα ελεγχόμενα έτη 2019 & 2020, για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η πηγή προέλευσής τους.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αυτές προήλθαν:

α) από καταθέσεις του ιδίου με μετρητά που προήλθαν από ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης κατά τα έτη 2015 – 2018, καθώς οι πωλήσεις ήταν μικρής αξίας, κάτω των 500€ και εισέπραττε μετρητοίς. Μέρος αυτών των εισπράξεων κατατέθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς κατά τα ελεγχόμενα έτη.

β)επικαλείται την ύπαρξη προηγούμενων αναλήψεων κατά τα έτη 2014 έως 2020 συνολικού ποσού 187.309,00€,

γ) τη λήψη δανείων που έλαβε κατά τα έτη 2006,2008, 2009 και 2016 συνολικής αξίας 78.150,00€

δ)ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και

ε)τη λήψη άτυπου δανείου από τη μητέρα του ύψους 50.000€,

και επομένως διέθετε επάρκεια διαθέσιμων μετρητών που μπορεί να δικαιολογήσει τις ως άνω πιστώσεις και δεν υποχρεούται στην πλήρη ταυτοποίηση της κάθε πίστωσης.

Επειδή, από τις επίμαχες επανακαταθέσεις, ποσό 10.111,24€ που αντιστοιχεί στις με α/α πιστώσεις αφορούν σε εντολές μεταφοράς από τις οποίες δεν προκύπτουν τα στοιχεία του εντολέα. Σε ότι αφορά την ύπαρξη ρευστών διαθεσίμων από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας προηγούμενων ετών, ο ισχυρισμός αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς τα ακαθάριστα έσοδα των αντίστοιχων οικονομικών ετών χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη των αγορών και των δαπανών των ετών αυτών, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ότι οι εν λόγω αγορές & δαπάνες παρέμειναν ανεξόφλητες έως και τα ελεγχόμενα έτη. Τα δε κέρδη από την επιχειρηματική του δραστηριότητα αποτελούν φορολογητέο εισόδημα δηλωθέν στο Ε1 το οποίο συνυπολογίζεται στην ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Σε ότι αφορά την επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα και τις πραγματικές του δαπάνες, όπως προέκυψαν από τα στοιχεία του ελέγχου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δράμας συνέταξε τον πίνακα ανάλωσης (σελ. 73 της από 18/10/2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος) από τον οποίο, κατά τη 01/01/2019, δεν προκύπτει υπόλοιπο προς ανάλωση. Επίσης, συνέταξε τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων & ρευστών διαθεσίμων χρήσεων 2004 έως 2020 (σελ. 78 έκθεσης ελέγχου), από τον οποίο δεν προκύπτουν ρευστά διαθέσιμα.

Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό περί ύπαρξης μετρητών από προηγούμενες αναλήψεις κατά τη διάρκεια των ετών από το 2014 μέχρι και το 2019 ύψους 51.117€, προερχόμενοι από τον υπ' αριθμ. GR..... κοινό τραπεζικό λογαριασμό του ιδίου και της μητέρας του, διαπιστώθηκε ότι επρόκειτο για τραπεζικό λογαριασμό στον οποίο οι μοναδικές πιστώσεις αφορούν τη σύνταξη της μητέρας του, ύψους 800€ μηνιαίως, ενώ τόσο οι πιστώσεις, όσο και οι αναλήψεις εμφανίζουν συνεχή περιοδικότητα. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι οι ως άνω αναλήψεις διακρατήθηκαν από τον προσφεύγοντα και επανακατατέθηκαν κατά τα ελεγχόμενα έτη.

Αναφορικά με τις λοιπές αναλήψεις που επικαλείται ο ελεγχόμενος έως και την 31/12/2018, δεν αποδεικνύεται η μη επανακατάθεση αυτών σε προγενέστερη περίοδο, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν οι κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών στα επικαλούμενα έτη.

Αναφορικά με τις λοιπές αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν εντός της ελεγχόμενης περιόδου (01/01/2019-31/12/2020), ο έλεγχος **ταξινόμησε ημερολογιακά** α) τις αναλήψεις που επικαλείται ο ελεγχόμενος (71.522,00 ευρώ & 43.870,00 ευρώ κατά τα έτη 2019 & 2020 αντίστοιχα), β) τις

καταθέσεις που καλείται να δικαιολογήσει ο ελεγχόμενος (35.025,00 ευρώ & 49.906,50 ευρώ κατά τα έτη 2019 & 2020 αντίστοιχα), γ) τις εισπράξεις των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι οποίες δεν προκύπτει να εισπράχθηκαν διατραπεζικά (22.284,68 ευρώ & 17.291,68 κατά τα έτη 2019 & 2020 αντίστοιχα), δ) τις πληρωμές των επιχειρηματικών δαπανών οι οποίες είτε πραγματοποιήθηκαν με μετρητά, είτε κατατέθηκαν τα μετρητά σε λογαριασμό του αντισυμβαλλόμενου (38.520,71 & 33.636,20 κατά τα έτη 2019 & 2020 αντίστοιχα), ε) τις προσωπικές δαπάνες του ελεγχόμενου που κατέβαλε με μετρητά (περίπου 13.970,00 ευρώ κατ' έτος) στ) καταβολές δανείων με μετρητά (555,00 ευρώ κατά το έτος 2019) και ζ) καταβολές φόρων, τελών και εισφορών με μετρητά (1.536,04 ευρώ και 863,05 ευρώ κατά τα έτη 2019 & 2020 αντίστοιχα). Από την ανωτέρω ελεγκτική επαλήθευση που διενεργήθηκε προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος δεν είχε την δυνατότητα επανακατάθεσης των επικαλούμενων αναλήψεων.

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των [άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19](#) του ν. [2238/1994](#), καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. **Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.** 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.....7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις **επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ,** πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, **καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).....».**

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1033/2013, ορίζεται μεταξύ άλλων (παράγραφος 16 - Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά που προέρχονται από λήψη δανείων) ότι, δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία (π.χ. κίνηση λογ/σμών, οποιοδήποτε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο που απέκτησε βεβαία χρονολογία πριν την ημερομηνία του εμβάσματος) γίνονται δεκτά, εφόσον από τα παραπάνω έγγραφα αποδεικνύεται ότι έχουν ληφθεί πριν την πραγματοποίηση του εμβάσματος, έστω και αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η οικεία δήλωση (δανείου).

Επειδή, τέλος, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017, προβλέπεται ότι δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#), στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν. [2238/1994](#), πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση.

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

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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, η τυχόν οικονομική αλληλοβοήθεια μεταξύ μελών της ίδιας οικογένειας, μέσω της διατήρησης και της κίνησης κοινών τραπεζικών λογαριασμών, δεν απαλλάσσει τα πρόσωπα αυτά από το βάρος να παράσχουν εξηγήσεις για τις οικονομικές πράξεις και σχέσεις τους και την περιουσιακή κατάσταση που προκύπτει από τις κινήσεις των λογαριασμών (Στε 1891/2018).

Επειδή, σε ότι αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί συνυπολογισμού δανείων τα οποία έλαβε τα έτη 2006, 2008, 2009 και 2016 συνολικής αξίας ποσού ευρώ 78.150,00 όπως προκύπτει από τον πίνακα ρευστών διαθεσίμων που συνέταξε ο ελεγχόμενος όσο και από τον επαναυπολογισμό βάσει ελέγχου, τα ποσά αυτά ακόμη και αν ληφθούν υπόψη κατά τον χρόνο λήψης τους, προκύπτει ότι έχουν ήδη αναλωθεί σε προγενέστερα έτη από αυτά του ελέγχου.

Ειδικότερα, το δάνειο ποσού ευρώ 50.000,00 που λήφθηκε από την Εθνική Τράπεζα το 2006, χορηγήθηκε για βελτίωση- επισκευή κατοικίας του ελεγχόμενου στην οδό Στο δε άρθρο 1 της

δανειακής σύμβασης αναφέρεται ότι η δανείστρια δικαιούται να καταγγείλει την σύμβαση του δανείου σε περίπτωση που διαπιστώσει ότι όλο ή μέρος αυτού δεν διατέθηκε από τον οφειλέτη, μέσα σε εύλογο χρόνο, για τον σκοπό αυτό. Ενώ στο άρθρο 4 της δανειακής σύμβασης αναφέρεται ότι στην περίπτωση τμηματικής και ανάλογης με την πρόοδο των εργασιών καταβολής, οι δόσεις του δανείου θα αναπροσαρμόζονται ανάλογα με το υπόλοιπο του εκταμιευθέντος κεφαλαίου. Συνεπώς ο ελεγχόμενος δεν είχε τη δυνατότητα να λάβει το εν λόγω δάνειο και να μην το χρησιμοποιήσει όπως προβλέπεται από τη σύμβαση.

Το δάνειο ποσού ευρώ 7.800,00 που έλαβε ο ελεγχόμενος το 2009 από την Αγροτική Τράπεζα για κεφάλαιο κίνησης καθώς επίσης και το δάνειο ποσού ευρώ 15.000,00 που ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι έλαβε από την Τράπεζα Alpha το 2008, δάνειο για το οποίο δεν προσκόμισε την σχετική δανειακή σύμβαση, δεν εμφανίζονται στα αρχεία που μας απεστάλησαν μέσω ΣΜΤΛ. Ως εκ τούτου δεν δύναται να ληφθούν υπόψη από τον παρόντα έλεγχο.

Για το δάνειο ποσού ευρώ 5.350,00 που έλαβε ο ελεγχόμενος το 2016 από τη Συνεταιριστική Τράπεζα για κεφάλαιο κίνησης, ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε σχετικά δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει το αδιάθετο του ποσού αυτού έως και την ημερομηνία ελέγχου.

Άλλωστε με την ρευστότητα που ισχυρίζεται ότι έχει ο ελεγχόμενος διαχρονικά δεν τίθεται ζήτημα λήψης δανείων, πολλώ δε μάλλον μη εξυπηρέτησης αυτών όπως προκύπτει από την κίνηση του δανείου στη Συνεταιριστική τράπεζα κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Ο ελεγχόμενος προσκόμισε στον έλεγχο την λήψη συγκεκριμένων δανείων, που επαφίονται στην διακριτική του ευχέρεια, ενώ παράλληλα ο ελεγχόμενος εμφανίζεται ως εγγυητής- συνοφειλέτης και σε πληθώρα άλλων δανείων.

Σε κάθε περίπτωση, ο ελεγχόμενος εμφανίζει μόνο τη λήψη των δανείων και όχι την αποπληρωμή αυτών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι διέθετε μετρητά από τα επικαλούμενα δάνεια απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί άτυπου δανείου ύψους 50.000€ από τη μητέρα του απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς δεν αποδεικνύεται πότε συντελέστηκε, με ποιον τρόπο, διατραπεζικά ή μετρητοίς, ο χρόνος χορήγησης του δανείου, ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η συντέλεση του άτυπου δανείου. Περαιτέρω, τόσο ο προσφεύγων όσο και η μητέρα του δεν έχουν αναγράψει στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος, ως όφειλαν, το επικαλούμενο δάνειο.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) :

Άρθρο 21 – Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα: «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»

Άρθρο 22 - Επιχειρηματικές δαπάνες «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:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23 – Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια..., β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η **τμηματική ή ολική εξόφληση** δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...]

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1216/2014 «Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) (ΦΕΚ 167Α'), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.
2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής

[...]

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής[...].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στη φορολογία εισοδήματος, η φορολογική αρχή απέρριψε στο φορολογικό έτος 2019 δαπάνες ύψους 4.864,52€, λόγω μη εξόφλησής τους μέσω τραπεζικού συστήματος, κατά παράβαση της περ.β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

-Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι τα υπ'αριθμ./06-02-2019 &/29-10-2019 τιμολόγια έκδοσης του προμηθευτή «..... Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ: εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, προσκομίστηκαν για το υπ'αριθμ./06-02-2019 τιμολόγιο καθαρής αξίας 525,60€ και συνολικής αξίας 651,74€, οι υπ'αριθμ./06-02-2017 &/01-02-2019 αποδείξεις είσπραξης του προμηθευτή αξίας 550,00€ & 86,60€ αντίστοιχα, και ένα αποδεικτικό τραπεζικής κατάθεσης ύψους 550,00€ στις 06-02-2019. Αντίστοιχα, σε ότι αφορά το υπ'αριθμ./29-10-2019 τιμολόγιο, ο προσφεύγων προσκόμισε τις υπ'αριθμ./21-10-2019 &/29-10-2019 αποδείξεις είσπραξης του προμηθευτή ποσού 2.000€ & 157,60€ αντίστοιχα και ένα αποδεικτικό τραπεζικής κατάθεσης ποσού 157,60€ στις 29-10-2019. Από τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει η ολοσχερής εξόφληση των επίμαχων παραστατικών μέσω τραπεζικού συστήματος και επομένως, ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

-Σε ότι αφορά τις συναλλαγές του με την εταιρεία «..... Ο.Ε.» και το υπ'αριθμ./26-02-2019 τιμολόγιο καθαρής αξίας 525€ & το υπ'αριθμ./27-11-2019 τιμολόγιο με καθαρή αξία 609€, ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφο του τραπεζικού λογαριασμού του εκδότη των τιμολογίων από 4-12-2019 ως 13-12-2019, από τον οποίο προκύπτει μία πίστωση στις 04-12-2019 ποσού 645€ και μία πίστωση στις 13-12-2019 ποσού 350€. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία γίνεται δεκτό ότι το υπ'αριθμ./27-11-2019 τιμολόγιο εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικού συστήματος. Αντίστοιχα, σε ότι αφορά το υπ'αριθμ./20-12-2019 τιμολόγιο της εταιρείας ΑΒΕΕ, ο προσφεύγων προσκομίζει τις υπ'αριθμ./06-12-2019 &/13-01-2020 αποδείξεις είσπραξης του εκδότη, χωρίς όμως να προσκομίζει αποδεικτικά κατάθεσης ή μεταφοράς ποσών μέσω τραπεζικού συστήματος.

Επειδή, στο φορολογικό έτος 2020, ο έλεγχος απέρριψε δαπάνες ύψους 16.165,07€, λόγω μη εξόφλησής τους μέσω τραπεζικού συστήματος, κατά παράβαση της περ.β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Τα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά που αφορούν τις συναλλαγές του προσφεύγοντα με τις εταιρείεςΑ.Ε, Ε.Π.Ε. και Α.Ε. έχουν ήδη αξιολογηθεί από τον έλεγχο και διαπιστώθηκε ότι αφορούν μεταφορές στους λογαριασμούς των προμηθευτών, με τις οποίες αιτιολογούνται οι εξοφλήσεις προγενέστερων τιμολογίων από τα απορριφθέντα. Στα πλαίσια

συνεχιζόμενων αγορών και εξοφλήσεων προς τους ως άνω προμηθευτές δεν προκύπτει εξόφληση του συνόλου των συναλλαγών μέσω τραπεζικού συστήματος.

Τα ως άνω αιτιολογούνται με σαφήνεια στις σελ. 87-88 της από 18-10-2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Επειδή, με την Πολ. 1113/2-06-2015 - Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') ορίζεται ότι: «Άρθρο 22 - 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: [...] γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.[...]

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, **αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν**, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν».

Επειδή, με την Πολ. 1094/30-6-2016 - Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες, ορίζεται ότι: «Ε. Χρόνος έκπτωσης δαπανών σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας η οποία ολοκληρώνεται σε επόμενη χρήση

1. Με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκυκλιό μας διευκρινίσθηκε, αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών, ότι αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

2. Ενόψει των ανωτέρω, **σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας, η οποία ολοκληρώνεται το επόμενο φορολογικό έτος, ανεξάρτητα αν το σχετικό δικαιολογητικό εκδίδεται πριν ή μετά την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώνεται η παροχή και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού δικαιολογητικού».**

Επειδή, με την Πολ.1003/31-12-2014 - οδηγίες εφαρμογής Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων βάσει Ν.4308/14 (636873), ορίζεται ότι: «11.1.2 Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, **η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών** σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) **και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και να γίνεται σε**

μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα).

Παράδειγμα 11.2.1—Χρόνος έκδοσης τιμολογίου σε συνεχιζόμενη υπηρεσία

Επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης συμφώνησε με άλλη οντότητα να αναλάβει την εκπαίδευση προσωπικού για το διάστημα 1η Σεπτεμβρίου 20Χ5 έως 30η Ιουνίου 20Χ6 με αμοιβή 10.000 ευρώ. Εάν έχει συμφωνηθεί η πληρωμή να γίνει με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας (30η Ιουνίου), το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι 15 Ιουλίου 20Χ6. **Στην περίπτωση αυτή, ωστόσο, με βάση την αρχή του δουλευμένου η επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου που αφορά το 20Χ5, ανεξάρτητα από την μη υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου.** Το ίδιο ισχύει και για το αντισυμβαλλόμενο μέρος που οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εξόδου του 20Χ5.

[..]

11.2.6 Στην περίπτωση (β) εμπίπτει και η περίπτωση συνεχιζόμενων πωλήσεων αγαθών μέσω δικτύου συνεχούς ροής (**πωλήσεις ηλεκτρικού ρεύματος, ύδατος, φυσικού αερίου κ.λπ.**). Για παράδειγμα, σύμφωνα με τη συγκεκριμένη διάταξη, για πωλήσεις ηλεκτρικής ενέργειας περιόδου από 20 Ιανουαρίου 20Χ5 έως 20 Μαρτίου του 20Χ5, το παραστατικό πώλησης (στη συγκεκριμένη περίπτωση «Λογαριασμός» κατά την καθιερωμένη ονομασία) θα εκδοθεί έως την 15η Απριλίου 20Χ5».

Επειδή, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε τη δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος ποσού 379,65€ στο έτος 2019. Ωστόσο, η απορριφθείσα δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος στο έτος 2020, ύψους 194,80€ θα πρέπει να ληφθεί υπόψη στο έτος 2019, καθώς αφορά σε κατανάλωση ρεύματος του ελεγχόμενου φορολογικού έτους.

Καλείται δε ο προσφεύγων να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση για το έτος 2018 σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, με το **άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.** θεσπίστηκε η μεθοδολογία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ενώ με το **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** τέθηκαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως εξής:

«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, με την Ε.2015/31-1-2020 – Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 διευκρινίστηκε ότι:

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

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.

[...]

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

[...]

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

έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του **άρθρου 28** του ν. **4172/2013** εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των **παρ. 1 και 2 του άρθρου 28** του ν. **4172/2013**».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη στον έλεγχο των γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019, δεδομένου ότι ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη τηρεί απλογραφικά βιβλία. Στα πλαίσια των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων προέβη στον έλεγχο πλήρωσης ή μη των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1), τα εκκαθαριστικά σημείωμα των φορολογικών ετών 2019 & 2010 του προσφεύγοντα και της συζύγου του, καθώς και τα στοιχεία από το ηλεκτρονικό αρχείο της φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2019	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (κέρδη)	16.955,54	
2. Εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων (κωδ.102)		800,00
3. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	17.755,54	
1.Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (κωδ.727)	989,42	
2.Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (κωδ 049)	25.524,63	1.835,46
Συνολικές δαπάνες	28.349,51	

Φορολογικό έτος	2020	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	-17.887,35	
2. Εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων (κωδ.102)		1.149,96
3. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	0,02	0,80
4.Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων (κωδ. 781)	800,00	0,00

Συνολικό εισόδημα	1.150,76
1.Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (κωδ.727)	1.595,07
2.Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (κωδ 049)	16.988,31
Συνολικές δαπάνες	18.583,38

Ως εκ τούτου νομίμως η φορολογική αρχή προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντα φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής και εν προκειμένω της Ανάλυσης Ρευστότητας (Πολ.1050/2014), εφόσον διαπίστωσε την πλήρωση της προϋπόθεσης της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, δηλαδή ότι το δηλούμενο εισόδημα κάθε χρήσης δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίστηκαν κριτήρια επιλογής εκείνων των υποθέσεων, το εισόδημα των οποίων θα προσδιοριστεί με εφαρμογή των οριζόμενων στο άρ. 27 του ν.4174/2014 έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Από τη διατύπωση του εν λόγω εδαφίου του άρ. 28 του Κ.Φ.Ε. σύμφωνα με την οποία «*το εισόδημα ... μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: 1. α)..., β)... γ)... , 2. ...*» προκύπτει ότι **αρκεί η πλήρωση μίας τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων** του άρθρου αυτού για να προσδιοριστεί το εισόδημα με έμμεση τεχνική, χωρίς η μία προϋπόθεση να συναρτάται από την άλλη.

Κατά συνέπεια, η α' προϋπόθεση «*μη τήρηση και μη σύνταξη λογιστικών αρχείων σύμφωνα με το νόμο*», όπως αποσαφηνίστηκε με την αντίστοιχη εγκύκλιο (Ε.2015/2020), αφορά τις περιπτώσεις που από τα λογιστικά αρχεία του φορολογούμενου είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, άρα το λογιστικό σύστημα κρίνεται αναξιόπιστο, υπό την έννοια των διατάξεων των άρ.3&5 του ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) και του άρ.13 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ώστε να μην είναι εφικτή, από ένα πρόσωπο που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις, η κατανόηση της λειτουργίας και της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

Η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28, διακριτά οριζόμενη το νόμο, αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου το δηλούμενο εισόδημα του φυσικού προσώπου δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του αναγκών.

Ως εκ τούτου, το εισόδημα των φυσικών προσώπων μπορεί να προσδιοριστεί υπό την πλήρωση οποιασδήποτε από τις προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, με την εφαρμογή οποιασδήποτε έμμεσης τεχνικής, ανεξάρτητα αν υφίσταται ή όχι η αδυναμία εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, με το **άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.** ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα **καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».**

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν η Πολ.1050/25-02-2014 η Πολ. Η Πολ.1094/7-4-2014, η Πολ.1259/22-12-2014 και η Ε. 2016/31-1-2020 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων β' γ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μεθόδων, ενώ σε ότι αφορά τη μεθοδολογία των ως άνω μεθόδων είχε ήδη εκδοθεί η Πολ.1270/24-12-2013, δεδομένου ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προβλέπονταν και στο άρθρο 67B του προγενέστερου Κ.Φ.Ε. (ν.2238/94).

Επειδή, στο άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος προβλέπεται ότι: « ...Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν **ειδικότερα θέματα** ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του (άρθρου 43 του Συντάγματος) προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση ειδικών θεμάτων, στην περίπτωση δηλαδή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2, φορέας της εξουσιοδότησεως μπορεί να είναι και άλλα, εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, εφόσον όμως πρόκειται, μεταξύ άλλων, περί «ειδικότερων» θεμάτων. Ως ειδικότερα θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως. Απαιτείται, επομένως, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει το νομοθετικό κείμενο όχι απλώς τον καθ' ύλη προσδιορισμό του

αντικείμενου της εξουσιοδοτήσεως αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Οι ανωτέρω ουσιαστικές ρυθμίσεις μπορούν να υπάρχουν τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου, όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως (βλ. ΣτΕ 1210/2010 Ολομ., 3013/2014 Ολομ., 520/2015 Ολομ.). (ΣτΕ 510/2019 σκ.13).

Επειδή, με τις ανωτέρω κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣτΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 640/2021).

Επειδή, ότι οι εν λόγω κανονιστικές πράξεις της Διοικήσεως δεν επενεργούν επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύουν τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 Ν.4174/2013 ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι κανονιστικές πράξεις που αφορούν τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου εκδόθηκαν άνευ νόμιμου ερείσματος, καθώς η εξουσιοδοτική διάταξη δεν ορίζει ειδικώς και συγκεκριμένα τα θέματα που μπορούν να ρυθμιστούν κανονιστικώς και κατά συνέπεια οι κανονιστικές πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτές, αποτελεί αντικείμενο δικαστικής κρίσης.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα και με την Υπ. Οικ. **ΠΟΛ.1050/2014** «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού»

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

Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1 Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

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

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

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

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

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

[...]

Άρθρο 8 Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται.

Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή **στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.**

Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρουθείσας 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 φορολογούμενου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

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

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

[...].».

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

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

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

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).

3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).

4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.

5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:

- μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
- εισόδημα από κινητές αξίες
- εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

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

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

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

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

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

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

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

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

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους .

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

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

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

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.

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 Κ.Φ.Δ. «.....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 Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή** αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, 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 έκδοσή 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). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος, συνεκτιμώντας τις πληροφορίες που παρείχε ο προσφεύγων με τα συμπληρωμένα από τον ίδιο έντυπα διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων και «ερωτηματολογίου του τρόπου διαβίωσης – μεταβολών – υποχρεώσεων» και αξιολογώντας τα στοιχεία που έλαβε από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 3 ΚΦΔ, τις πληροφορίες και τα στοιχεία που απέστειλαν τρίτοι στην ΑΑΔΕ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου, τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντα από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, τις υποβληθείσες δηλώσεις και τα λοιπά στοιχεία που αντλήθηκαν από το ηλεκτρονικό αρχείο της ΑΑΔΕ, προσδιόρισε τις πηγές εσόδων και τις αναλώσεις κεφαλαίου ως εξής:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1- 31/12/2019	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1- 31/12/2020
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ		
Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	150,86	777,16
Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	97.480,69	93.718,40
Έσοδα από λοιπές πηγές	900,00	1.149,96
Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	2.380,00	1.008,00
ΣΥΝΟΛΟ	100.911,55	96.653,52
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ		
Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	777,16	535,39
Αγορές εμπορ/των, α',β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	55.685,52	101.880,21
Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	24.839,63	9.725,54
Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	1.247,90	2.026,47
Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	414,24	502,85
Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	6.197,15	2.706,98
Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	4.420,72	3.512,12
Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	11.043,91	7.480,80
ΣΥΝΟΛΟ	104.626,23	128.370,36
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	100.911,55	96.653,52
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	104.626,23	128.370,36
Υπόλοιπο	-3.714,68	-31.716,84

Η ως άνω αρνητική διαφορά μεταξύ των στηλών «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, η οποία δεν αποδείχτηκε ότι προέρχεται από μία εκ των πηγών εισοδήματος του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013).

Ωστόσο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 της Πολ. 1050/2014, το τελικώς φορολογητέο εισόδημα επιλέγεται κατόπιν σύγκρισης του εισοδήματος, όπως προέκυψε από τον έλεγχο των γενικών διατάξεων με το εισόδημα, όπως προέκυψε από την έμμεση τεχνική και επιλέγεται το μεγαλύτερο.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, το φορολογητέο εισόδημα του ελέγχου βάσει γενικών διατάξεων στο φορολογικό έτος 2019 προσδιορίστηκε σε 38.489,51€ από επιχειρηματική δραστηριότητα και 41.255,80€ από προσαύξηση περιουσίας, ενώ στο φορολογικό έτος 2020 το φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκε σε 12.362,04€ και 53.786,94€ από προσαύξηση περιουσίας.

Από τον προσδιορισμό του εισοδήματος βάσει γενικών διατάξεων και βάσει έμμεσης τεχνικής προκύπτει:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ (β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (δ)=μέγιστο [(α),(β),(γ)]	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (ζ)=[(α)-(δ)]
2019	16.955,54	20.670,22	79.745,31	79.745,31	62.789,77
2020	0,02	31.716,86	66.149,00	66.149,00	66.148,98

Κατόπιν των ανωτέρω, η έμμεση τεχνική ουδεμία επίπτωση είχε στις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σε ότι αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι οι δαπάνες έχουν εξοφληθεί στο σύνολό τους κατά τα ελεγχόμενα έτη, αυτός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθώς, στα πλαίσια του ελέγχου δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα, κατά τις διατάξεις του άρθρου 11 της Πολ. 1050/2014, στοιχεία περί οφειλών στους προμηθευτές, ώστε να διαπιστωθούν οι μεταβολές στους πληρωτέους λογαριασμούς στο τέλος κάθε έτους σε σχέση με τα υπόλοιπα αυτών κατά το τέλος του προηγούμενου έτους.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κανένας περαιτέρω ισχυρισμός δεν προβάλλεται σχετικά με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **02-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

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

1)Επί της υπ' αριθμ./18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		16.955,54	79.745,31	78.941,51	61.985,97
		900,00	900,00	900,00	0,00
φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.978,29	23.303,60	23.006,19	20.027,90
Προκαταβολή φόρου		3.730,22	3.730,22	3.730,22	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων		27,00	27,00	27,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		5,40	5,40	5,40	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		109,02	4.528,08	4.455,74	4.346,72
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόστιμο άρθ.58 ΚΦΔ			10.162,66	10.013,95	10.013,95
Σύνολο φόρου για καταβολή		7.499,93	42.406,96	41.888,50	34.388,57

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

2)Επί της υπ' αριθμ./18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	19.169,34 €	19.169,34 €
Πρόστιμο αρ.58 ΚΦΔ	9.584,67 €	9.584,67 €
Συνολικό ποσό	28.754,01 €	28.754,01 €

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

3)Επί της υπ' αριθμ./18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	3.980,16 €	3.980,16 €
Πρόστιμο άρθ.58Α Κ.Φ.Δ.	238,62 €	238,62 €
Συνολικό ποσό	4.218,78 €	4.218,78€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

4)Επί της υπ' αριθμ./18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2020

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.525,70 €	1.525,70 €	1.525,70 €
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	-1.707,04€	0,00 €	0,00 €	-1.707,04 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

5)Επί της υπ' αριθμ. .../18-10-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.751,46 €	1.751,46 €

6)Επί της υπ' αριθμ. .../18-10-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.497,77 €	1.497,77 €

7)Επί της υπ' αριθμ. .../18-10-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	900,00 €	900,00 €

8)Επί της υπ' αριθμ. .../18-10-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00 €	100,00 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.