



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21/12/2023

Αριθμός απόφασης: 1282

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

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

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 **25/07/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:** κατά: α) της με αριθμό**/26-06-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθμό**/26-06-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, γ) της

με αριθμό**/26-06-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) φορολογικού έτους 2017 και δ) της με αριθμό**/26-06-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) φορολογικού έτους 2018 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 01-08-2023 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 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **25/07/2023** 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.**/26-06-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 17.031,71€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 8.515,86€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.127,43€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 28.675,00€.**

Με την υπ' αριθμ.**/26-06-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 21.552,47€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 10.776,24€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.056,06€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 36.384,77€.**

Με την υπ' αριθμ.**/26-06-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 100,00€, διότι υπέβαλε ανακριβείς καταστάσεις φορολογικών στοιχείων του φορολογικού έτους 2017, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των παρ. 1α' και 2α' του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθμ.**/26-06-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, συνολικό πρόστιμο ύψους 800,00€, διότι : α) υπέβαλε ανακριβείς καταστάσεις φορολογικών στοιχείων του φορολογικού έτους 2018, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των παρ. 1α' και 2α' του

άρθρου 54 του ΚΦΔ, ήτοι, πρόστιμο 100,00€, β) δε συμμορφώθηκε με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 σε δύο περιπτώσεις, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των παρ. 1α΄ και 2α΄ του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ήτοι, πρόστιμο 200,00 (100,00x 2), γ) κατά το φορολογικό έτος 2017, δεν εξέδωσε, ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία σε διάφορους πελάτες (τουλάχιστον ένα ανά πελάτη), για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, με συνολική αξία αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ποσού 37.370,00€ και κατά το φορολογικό έτος 2018, δεν εξέδωσε, ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία σε διάφορους πελάτες (τουλάχιστον ένα ανά πελάτη), για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, με συνολική αξία αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ποσού 48.040,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 13 και 14 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων της παρ. 1 ιε΄ και 2 η΄ του ΚΦΔ, ήτοι, πρόστιμο 500,00€, ανά φορολογικό έλεγχο.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Δράμας στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ΄ αριθμ./1/21-12-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, ο οποίος δραστηριοποιείται ως ιατρός οφθαλμιάτρος. Ειδικότερα, από την αξιοποίηση των λογιστικών αρχείων διαπιστώθηκε ότι στη συντριπτική πλειονότητα των εκδοθέντων στοιχείων ο προσφεύγων ιατρός, τιμολογούσε τις υπηρεσίες που παρείχε στους πελάτες (ασθενείς) του, με σχεδόν ενιαία αμοιβή, η οποία στις περισσότερες περιπτώσεις ανερχόταν σε ιδιαίτερα χαμηλά ποσά (κυρίως 10,00€), εκτός από ορισμένες περιπτώσεις κατά τις οποίες εξέδωσε φορολογικά στοιχεία μεγαλύτερης αξίας, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στην οικεία έκθεση. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη στοιχεία σχετικά με την τιμολόγηση ιατρικών πράξεων που απέστειλαν ο Ε.Ο.Π.Π.Υ., η Η.ΔΙΚ.ΚΑ. ΑΕ, η Γενική κλινική, προσδιόρισε τις αμοιβές των ιατρικών πράξεων ειδικότητας οφθαλμολογίας και κατ'επέκταση την πραγματική αμοιβή του προσφεύγοντα, στην περίπτωση κύριας εξέτασης, στο ποσό των 30,00€ και την αμοιβή του για χειρουργικές πράξεις, σύμφωνα με τις αμοιβές που ορίζονται με βάση τον πίνακα της ασφαλιστικής εταιρείας «..... ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΕ», και ως εκ τούτου κατέληξε στην κρίση περί μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 37.370,00€ για το φορολογικό έτος 2017 και 48.040,00 € για το φορολογικό έτος 2018. Παράλληλα στα πλαίσια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκαν πέραν των δηλωθέντων λογιστικών διαφορών, επιπλέον λογιστικές διαφορές, ύψους 3.073,39€ για το φορολογικό έτος 2017 και ύψους 8.130,40€, λόγω μη εξόφλησης αγορών / υπηρεσιών με τραπεζικό μέσο πληρωμής (περ. β΄ του άρθρου 23 του ν. 4172/2013), σε τέλος επιτηδεύματος, που δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα (περ. ζ΄ του άρθρου 23 του ν. 4172/2013), σε προσωπικές δαπάνες και δαπάνες ψυχαγωγίας (περ. ια΄ και ιβ΄ του άρθρου 23 του ν. 4172/2013), σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες λόγω της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων (άρθρο 17 του ν. 4308/2014), καθώς και σε δαπάνες διαφήμισης, για τις οποίες δεν καταβλήθηκε το οικείο τέλος διαφήμισης. Επιπλέον από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας

της Δ.Ο.Υ., προέκυψαν αναπαισιολόγητες πιστώσεις ύψους 31.314,92€ για το φορολογικό έτος 2017 και ύψους 45.341,51€ για το φορολογικό έτος 2018. Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα με βάση τις γενικές διατάξεις προσδιορίστηκε σε 49.801,23€ για το φορολογικό έτος 2017 και σε 76.788,45€ για το φορολογικό έτος 2018. Ακολούθως, 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 της ως άνω μεθόδου, προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ύψους 64.188,25€, για το φορολογικό έτος 2017 και 72.465,90€, 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 από όλες τις πηγές / κατηγορίες εισοδήματος με την τεχνική ανάλυσης 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 64.188,25€, με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2018, το εισόδημα ύψους 76.788,45€, με βάση τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/25-07-2023 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι υπέπεσε στην παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών με αποτέλεσμα την προσαύξηση των εσόδων του και την επιβολή προστίμων.
2. Δεν υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας του.
3. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχείρησής του ορισμένες δαπάνες, οι οποίες ήταν απολύτως παραγωγικές για τη λειτουργία της και την εξυπηρέτηση του σκοπού της και συντελέστηκαν νόμιμα
4. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Καταχρηστική η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Η ελεγκτική αρχή δεν επικαλείται αδυναμία εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος. Παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.
5. Παραβίαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Γενική και αόριστη η νομοθετική εξουσιοδότηση του άρθρου 27 του ΚΦΔ. Κατ'εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

6. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο το διαθέσιμο κεφάλαιο του , καθώς δεν ελήφθη υπόψη το χορηγηθέν (άτυπο) δάνειο από τη μητέρα του.

7. Αιτείται να κληθεί σε ακρόαση από την Δ.Ε.Δ., κατ'άρθρο 63 παρ. 5 του ν. 4987/2022 λόγω επίκλησης και συνδρομής νέων στοιχείων και νέων πραγματικών περιστατικών, προκειμένου να αναπτύξει τις απόψεις του.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4987/2022, «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. **Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως**, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, **τις απόψεις του** ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών**, ο υπόχρεος **πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του**, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του

φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. **Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς[...].»**

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. **ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014** εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών του. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν κρίθηκε απαραίτητο να κληθεί ο προσφεύγων να εκφράσει τις απόψεις του προφορικώς ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς ούτε πολύ περισσότερο συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος εξαιρετικός λόγος, ώστε κατ' εξαίρεση να πρέπει να κληθεί από την Υπηρεσία μας, προκειμένου να αναπτύξει τους προβαλλόμενους με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμούς του. Περαιτέρω, από τον προσφεύγοντα αορίστως γίνεται επίκληση νέων στοιχείων και πραγματικών περιστατικών, χωρίς ωστόσο, να προσκομίζεται οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί σε ακρόαση από την Υπηρεσία μας, απορρίπτεται.

Ως προς τους με α/α 1°, 2°, 4°, 5° και 6° ισχυρισμούς :

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 23 του **Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας** (ΚΦΔ - ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), 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 αρχεία (βιβλία και 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 με τις διατάξεις 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 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 τις διατάξεις του **άρθρου 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 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 τον 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση της διατάξεως του άρθρου 27 του ΚΦΔ, εκδόθηκε η **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», στο **άρθρο 1** δε αυτής ορίζεται ότι: «**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...» στο **άρθρο 2** ότι: «1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και

οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

2.2. Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογούμενου. Η τεχνική αυτή αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του φορολογούμενου φυσικού προσώπου και προσδιορίζει φορολογητέα ύλη, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια προσωπικά, οικογενειακά, επαγγελματικά, τις διάφορες απαιτήσεις προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές (ενεργητικό), τις υποχρεώσεις προσωπικές, οικογενειακές ή επαγγελματικές (παθητικό), τις ατομικές, οικογενειακές και επαγγελματικές δαπάνες ως και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές (ατομικά και οικογενειακά).....», στο **άρθρο 7** ότι: «Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα ..., για κινητά μέσα ..., για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. ... Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.», στο **άρθρο 9** ότι: «Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου γίνεται ως εξής: Καταρχάς, 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.», στο **άρθρο 10** ότι: «Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/συνολικών εσόδων.» και στο **άρθρο 11** ότι: «Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013. ... ».

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 προστατευομένων μελών αυτών).

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

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

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

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

14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.

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

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

16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Γενική παρατήρηση: Τόσο στα έσοδα, όσο στις αγορές και δαπάνες, αναγράφεται το σύνολο των ποσών που ανάγεται σε κάθε ελεγχόμενο διαχειριστικό έτος (όχι τεκμαρτά έσοδα ή δαπάνες). Χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε τα ποσά τόσο των εσόδων όσο και των αγορών/δαπανών να μην υπολογίζονται δυο φορές.

Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισοδήμα 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 διαθεσίμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους.

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

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/ων 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 21 του ν.4172/2013** «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 με τις διατάξεις του **άρθρου 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 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:

«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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

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 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.).

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 ακολούθως, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής:

«1. 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. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της

ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του [...].

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). 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 αναγκάων, 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).[...]

5.4. 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, περαιτέρω, όπως γίνεται ήδη παγίως δεκτό (ΣτΕ 884/2016 7μ., 1893/2018 7μ., 1896, 1897/2018, 175/2020 κ.ά.) (α) Σε υπόθεση στην οποία αναζητείται αν ποσά τραπεζικών λογαριασμών

φορολογούμενου που υπερβαίνουν κατά πολύ τα δηλωθέντα εισοδήματά του αντιστοιχούν σε μη δηλωθείσα και διαφυγούσα τον φόρο οικονομική ύλη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, καταρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περ. α' του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρίζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης. Επομένως, οφείλει, καταρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος [βλ. σκέψη 7 της απόφασης ΣτΕ 884/2016]. (β) Η τέλεση φορολογικής παράβασης, 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, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η ένδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περ. α' του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στον νόμο (άρθρα 66 επ. του Κ.Φ.Ε. και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, καταρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο, εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [βλ. σκέψη 8 της απόφασης ΣτΕ 884/2016]. (γ) Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως

αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του Κ.Φ.Ε., και ήδη ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, οι οποίες είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφείς και προβλέψιμες στην εφαρμογή τους, για τον μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο [βλ. σκέψη 8 της απόφασης ΣτΕ 884/2016].

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. . . .»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 34 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι :: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. ...».

Επειδή, στο άρθρο **64 του 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 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, 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, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, μεταξύ των οποίων και η από 26-06-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας, προκύπτουν τα εξής: Με βάση την/1/5111-21-12-2022 εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ. Ο προσφεύγων είναι φυσικό πρόσωπο που δραστηριοποιείται ως ιατρός οφθαλμίατρος, ο οποίος δήλωσε για το φορολογικό έτος 2017, εισόδημα από ακίνητα ύψους 5.673,21€ (από τα οποία 2.941,80€ αφορούν εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση), ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 3.239,22€, έσοδα από τόκους 384,52€, αμοιβές μελών Δ.Σ. (εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες περ. δ΄ της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013) ύψους 6.519,29€ και για το φορολογικό έτος 2018, κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 12.108,71€, εισόδημα από ακίνητα ύψους 6.214,71€ (από τα οποία 2.941,80€ αφορούν εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση), εισόδημα από μισθωτή εργασία – συντάξεις ύψους 2.094,72€, και έσοδα από τόκους ύψους 179,91€. Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου, ζητήθηκαν και τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου: α) ακριβή αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), β) δεδομένα του ηλεκτρονικού αρχείου τραπεζικών συναλλαγών [Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π)] στο το οποίο περιλαμβάνονται πληροφορίες για τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, καθώς και για τα λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα, τα οποία διέθετε κατά το χρονικό διάστημα από 1-1-2017 έως 31-12-2018 και γ) πληροφορίες από τρίτους , ήτοι i) τον Ενιαίο Φορέα κοινωνικής Ασφάλισης (τοπικό και περιφερειακό υποκατάστημα Δράμας), ii) την Δ.Ε.Υ.Α. Καβάλας σχετικά με τις δαπάνες κατανάλωσης νερού της δηλωθείσας κύριας κατοικίας, iii) την Η.ΔΙΚ.ΚΑ Α.Ε., σχετικά με τις συνταγογραφήσεις φαρμάκων και τα παραπεμπτικά / γνωματεύσεις που πραγματοποίησε ο προσφεύγων, iv) τον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) σχετικά με τις συνταγογραφήσεις φαρμάκων και τα παραπεμπτικά / γνωματεύσεις που πραγματοποίησε ο προσφεύγων και το κόστος εξέτασης, v) την σχετικά με τη σύναψη συμβάσεων με τον προσφεύγοντα, vi) την

Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της ΑΑΔΕ, σχετικά με τα στοιχεία και τις πληροφορίες που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ. 1033/2014 (ενοικίων, τόκων, μερισμάτων, δανείων, εμβασμάτων, μεταφορών πιστώσεων, συναλλαγών μέσω πιστωτικών καρτών πληρωμής, στοιχείων ιδιωτικής ασφάλισης, πληροφορικών από ιδιωτικά θεραπευτήρια για ιατρικές πράξεις, καταβληθέντων διδάκτρων και πληρωμών σε ιδιωτικά ιδρύματα, πληροφορίες από εταιρείες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, από εταιρίες παροχής ηλεκτρικής ενέργειας).

Από την αξιοποίηση των ως άνω πληροφοριών και ειδικότερα:

- i. τα αρχεία που απέστηλαν οι Ε.Ο.Π.Π.Υ., Η.ΔΙ.Κ.ΚΑ. Α.Ε. και Γενική Κλινική (άρθρο 3 ΠΟΛ 1033/2014) και από τα οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων διενήργησε ιατρικές πράξεις σε πλήθος ασθενών,
- ii. τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, στα οποία ο προσφεύγων δε συμπεριέλαβε σχετική αιτιολογία,
- iii. τις τιμολογήσεις του προσφεύγοντα προς τους ίδιους ασθενείς, από έτος σε έτος,
- iv. τις συγκριτικές τιμολογήσεις του προσφεύγοντα για ιατρικές πράξεις, οι οποίες έχουν εισπραχθεί μέσω τραπέζης και για τις οποίες δεν είναι δυνατή η απόκρυψη της πραγματικής φορολογητέας ύλης,
- v. το γεγονός ότι υφίστανται πελάτες- ασθενείς που απαίτησαν και έλαβαν φορολογικό στοιχείο αξίας με το συνολικά καταβαλλόμενο τίμημα,
- vi. τον πίνακα αμοιβών που αποτελεί παράρτημα της σύμβασης του ελεγχόμενου με την
..... ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΖΩΗΣ ΑΕ, όπου μεταξύ άλλων ορίζονται αμοιβές για εξέταση ασθενούς αμοιβή 25,00€ και για επανεξέταση ασθενούς 15,00€ , ενώ για χειρουργικές επεμβάσεις, αφαίρεση ενδοφακού για συμβεβλημένο 1.000,00€ και για μη συμβεβλημένο 800,00€, βλεφαροπλαστική – πτώση βλεφάρου για συμβεβλημένο 1.350,00€ και για μη συμβεβλημένο 1.080,00€, έγχυση στον πρόσθιο οφθαλμό για συμβεβλημένο 350,00€ και για μη συμβεβλημένο 280,00€, για εξόρυξη και πρόθεση για συμβεβλημένο 1.500,00€ και για μη συμβεβλημένο 1.200,00€ και για καταρράκτη για συμβεβλημένο 1.000,00€ και για μη συμβεβλημένο 800,00€,
- vii. το γεγονός ότι ένας τυπικός έλεγχος της όρασης και της υγείας των ματιών περιλαμβάνει, λήψη ιστορικού, μέτρηση οπτικής οξύτητας, διάθλαση, βυθοσκόπηση, τονομέτρηση, γωνιοσκοπία και σκιασκοπία που διενεργείται προκειμένου να χορηγηθεί φαρμακευτική αγωγή, να συνταγογραφηθούν γυαλιά και να χορηγηθεί ιατρική βεβαίωση για κάθε νόμιμη χρήση,
- viii. τις αμοιβές έναντι παροχής ιατρικών πράξεων ειδικότητας οφθαλμολογίας που ορίζει ο ΕΟΠΠΥ με τους συμβεβλημένους ιατρούς, οι οποίες ορίζονται : βυθοσκόπηση 7,04€, γωνιοσκοπία 3,52€, εξέταση με σχισμοειδή λυχνία 3,52€, σκιασκοπία 7,04€, κερατομετρία 7,04€, ορθοπτική άσκηση καθεμιά 1,88€, εξέταση για αντίληψη χρωμάτων 2,26€, οπτικά πεδία 4,75€ και οφθαλμοδυναμομετρία 1,88€,

ix.το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν συσχέτισε ιατρικές πράξεις με προηγούμενη τιμολογημένη κύρια εξέταση εντός εύλογου χρονικού διαστήματος, προκειμένου να θεωρηθεί ως μία ενιαία παροχή υπηρεσίας,

x.τις περιπτώσεις όπου ο προσφεύγων συμπεριέλαβε ως αιτιολογία «δίπλωμα ή δίπλωμα οδήγηση», καθώς και συναφείς αιτιολογίες, πέραν της τιμολογούμενης αμοιβής των 10,00 €, ελάμβανε τουλάχιστον το ποσό των 30,00 € (όπως συνέβη στις περιπτώσεις της σελ. 19 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος)

xi. η συνταγογραφία, η έκδοση παραπεμπτικών και γνωματεύσεων και η χορήγηση βεβαιώσεων από το γιατρό αποτελεί παροχή υπηρεσίας- ιατρική πράξη, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή ο γιατρός μελετά τα συμπτώματα ή τις εξετάσεις του ασθενούς και προβαίνει με βάση τα αποτελέσματά τους, σε ιατρική διαπίστωση- γνωμάτευση, γράφοντας στη συνέχεια τα φάρμακα που θεωρεί ότι απαιτούνται για την φαρμακευτική αγωγή και θεραπεία. Σε κάθε περίπτωση πραγματοποιείται κύρια εξέταση έναντι της οποίας εισπράττεται αμοιβή εύλογου τιμήματος και

xii.την πολυπλοκότητα των πραγματοποιούμενων ιατρικών πράξεων (χειρουργικών επεμβάσεων),

xiii.την αξία του κόστους μετάβασης του ελεγχόμενου στη Θεσσαλονίκη για την πραγματοποίηση ιατρικών πράξεων (χειρουργείων) σε σχέση με τα φορολογικά στοιχεία αξίας που εξέδωσε,

ο έλεγχος προσδιόρισε, για το φορολογικό έτος 2017, συνολική αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 37.390,00€ (από ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων 32.660,00€ και από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων 4.730,00€) και για το φορολογικό έτος 2018 ύψους 48.060,00€ (από ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων 46.450,00€ και από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων 1.610,00€).

Παράλληλα, από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, προέκυψαν αναιτιολόγητες πιστώσεις, για τις οποίες αφού ελήφθη υπόψη το με αριθμ. πρωτ. /12-06-2023 υπόμνημα του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, ύψους 31.314,92€ για το φορολογικό έτος 2017 και ύψους 45.341,51€ για το φορολογικό έτος 2018.

Περαιτέρω, κατά τον έλεγχο της ορθής έκπτωσης των δαπανών με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 και των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, πέραν των δηλωθέντων μη εκπιπτόμενων δαπανών, επιπλέον μη εκπιπτόμενες δαπάνες ύψους 3.073,39€ και 8.130,40€, αντίστοιχα, όπως αναλυτικά καταγράφονται στις 73-82 της οικείας έκθεσης εισοδήματος.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προσδιόρισε, κατά τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα σε 49.801,23€ για το φορολογικό έτος 2017 και σε 76.788,45€ για το φορολογικό έτος 2018.

Περαιτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών και συγκεκριμένα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, καθόσον πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ήτοι, το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντα. Στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα έντυπα διαθεσίμων περιουσιακών στοιχείων με ημερομηνίες 01/01/2017, 31/12/2017 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 προσφεύγοντα, τις πληροφορίες των εντύπων, τα δεδομένα (δαπάνες) που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ. 1033/2014 και υπάρχουν στα ηλεκτρονικά αρχεία της φορολογικής αρχής, τα ποσά που καταβλήθηκαν για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής και αντλήθηκαν από την εφαρμογή «έσοδα – κεντρική εικόνα φορολογουμένου του υποσυστήματος TAXIS, 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).	26.031,25	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	45.666,31
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0.00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0.00	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	34.500,00	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	13.067,26	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	1.926,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκών στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	0,00
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	48.472,94

8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	37.278,21
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	4.552,40
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	7.983,50
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	4.677,10
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	36.034,32	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	14.539,60
ΣΥΝΟΛΟ	111.558,83	ΣΥΝΟΛΟ	163.170,06

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).	45.666,31	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	59.584,29
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0,00	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00

4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	46.690,00	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	8.502,89	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	1.008,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	0,00
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	71.703,59
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	52.400,52
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	5.614,91
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	5.035,59
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	2.399,18
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	12.011,44	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	2.008,41
ΣΥΝΟΛΟ	116.878,64	ΣΥΝΟΛΟ	168.746,49

τεχνική ανάλυσης ρευστότητας	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	111.558,83	116.878,64
Διαθέσιμα έσοδα / κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	163.170,06	168.746,49
Υπόλοιπο	-51.611,23	-51.867,85
Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση	51.611,23	51.867,85

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, από τη σύγκριση, ανά φορολογικό έτος, των αποτελεσμάτων των δύο προσδιορισμών ο έλεγχος έλαβε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα 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	12.577,02	49.801,23	64.188,25	64.188,25	51.611,23
2018	20.598,05	76.788,45	72.465,90	76.788,45	56.190,40

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή μεταξύ άλλων προβάλλει ότι, εσφαλμένα ο έλεγχος εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου δεδομένου ότι, αφενός, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και αφετέρου, δε διαπιστώθηκε αδυναμία εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος και ως εκ τούτου η εφαρμογή τους είναι καταχρηστική. Επίσης προβάλλει 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, ενώ παράλληλα παραβιάζονται οι αρχές της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος που προέρχεται από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου και ειδικότερα της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. ΚΦΔ, της μεθόδου της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογουμένου, δεδομένου ότι για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθόσον τόσο οι αντικειμενικές, όσο και οι προσωπικές του δαπάνες για τα έτη αυτά, δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Ειδικότερα, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος (έντυπα Ε1), τις πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 του προσφεύγοντα και της συζύγου του, τις πληροφορίες που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή, βάσει της ΠΟΛ. 1033/2014, καθώς και τα στοιχεία από το σύστημα taxis, για

τα οικογενειακά εισοδήματα και για τις πραγματικές οικογενειακές δαπάνες προέκυψαν τα παρακάτω δεδομένα:

Φορολογικό έτος	2017	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	-3.239,22	
Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	384,52	24,44
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	5.673,21	
απαλλασσόμενα εισοδήματα	1.926,00	465,80
Αμοιβές μελών ΔΣ της περ. δ'παρ. 2 άρθ. 12ΚΦΕ	6.519,29	
Συνολικό εισόδημα	11.263,80	490,24
Οικογενειακό εισόδημα	11.754,04	
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (κωδ.727)	8.945,30	
Πιστωτικές κάρτες	28.332,91	
Ασφάλιστρα ζωής υγείας	3.445,90	
Ασφάλιστρα ΕΙΧ	962,00	144,50
Καταβολή φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε	3.530,75	
Τέλη κυκλοφορίας	1.132,00	240,00
ΕΝΦΙΑ	1.301,69	764,36
Οικογενειακές δαπάνες	19.216,70	
Συνολικές δαπάνες	66.867,25	1.148,86
Συνολικές οικογενειακές δαπάνες	68.016,11	

Φορολογικό έτος	2018	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	12.108,71	
Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	179,91	13,55
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	6.214,71	
απαλλασσόμενα εισοδήματα	1.008,00	465,80
Αμοιβές μελών ΔΣ της περ. δ' παρ. 2 άρθ. 12ΚΦΕ	2.094,72	
Συνολικό εισόδημα	21.606,05	479,35
Οικογενειακό εισόδημα	22.085,40	
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (κωδ.727)	28.738,99	
Πιστωτικές κάρτες	23.661,53	
Ασφάλιστρα ζωής υγείας	3.717,25	785,09
Ασφάλιστρα ΕΙΧ	968,07	144,50
Καταβολή φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε	1.747,52	
Τέλη κυκλοφορίας	1.297,00	240,00
ΕΝΦΙΑ	1.174,27	547,76
Οικογενειακές δαπάνες	4.407,59	
Συνολικές δαπάνες	65.912,22	1.717,35
Συνολικές οικογενειακές δαπάνες	67.629,57	

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω παρατιθέμενα στοιχεία, το συνολικό ποσό του δηλούμενου πραγματικού οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ύψους **11.754,04€ και 22.085,40€**, αντίστοιχα, δεν επαρκεί για την κάλυψη πραγματικών δαπανών,

ύψους **68.016,11 € και 67.629,57€**, αντίστοιχα. Επιπλέον, αξίζει να σημειωθεί ότι συντρέχει και προϋπόθεση της προσαύξησης περιουσίας, ύψους 31.314,92€ για το φορολογικό έτος 2017 και 45.341,51€ για το φορολογικό έτος 2018, η οποία δεν καλύπτεται από τα δηλούμενα εισοδήματα των αντίστοιχων ετών. Συνεπώς, ορθώς εφαρμόστηκε η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για την εξεύρεση του εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 27 του ΚΦΔ, εκδόθηκαν οι ΠΟΛ.1050/15-2-2014, ΠΟΛ. 1094/7-4-2014, ΠΟΛ. 1259/22-12-2014 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ μεθόδων, ενώ η μεθοδολογία των ως άνω τεχνικών ελέγχου παρατίθεται αναλυτικά στην Πολ. 1270/2013.

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, 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 εξουσιοδοτήσεως 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 αντικειμένου 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, που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των έμμεσων 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). Συνεπώς, 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, επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι, το θέμα αυτό αποτέλεσε αντικείμενο δικαστικής κρίσης, για το οποίο εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 640/2021 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι «Ο καθορισμός με την ΠΟΛ1050/2014 του ΓΓΔΕ, του ειδικότερου περιεχομένου των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, προβλεπόμενων στο άρθρο 27 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, ως μεθόδων εξευρέσεως και υπολογισμού του εισοδήματος, δεν αντίκειται στο άρθρο 78 του Συντάγματος».

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 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, κατά τη πάγια νομολογία, το περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν το επιδιωκόμενο σκοπό (Ολ. ΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το ύψος του επιβαλλόμενου φόρου ορίζεται απευθείας από τις σχετικές διατάξεις και η φορολογική διοίκηση προβαίνει στην επιβολή του με βάση τη διαπίστωση της ανακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018. Ο επιδιωκόμενος σκοπός της πάταξης της φοροδιαφυγής, η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, δια μέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Υπάρχει εύλογη σχέση μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου σκοπού.

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 έλεγχου διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν τα πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης. Στην προκειμένη περίπτωση, αφού η φορολογική αρχή, διαπίστωσε ότι συντρέχει η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, περιορίστηκε στην απλή εφαρμογή του νόμου με τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, πέραν του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, χωρίς οποιαδήποτε παραβίαση του νόμου και χωρίς την άσκηση διακριτής ευχέρειας.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ως προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι εσφαλμένα κρίθηκε από τον έλεγχο ότι υφίσταται μη έκδοση και ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, καθότι η διαπίστωση αυτή βασίστηκε σε εικασίες και υποθέσεις και συγκεκριμένα στις δήθεν επικρατούσες συνθήκες αγοράς, χωρίς να αξιολογεί τη δική του περίπτωση ξεχωριστά. Η φορολογική αρχή εσφαλμένα συγκρίνει την περίπτωση της κ. και του κ. με τους υπόλοιπους ασθενείς του. Η επέμβαση καταρράκτη στην ασθενή κ. έγινε με κάλυψη του συνολικού ποσού της αμοιβής του από την ιδιωτική της ασφάλεια. Ομοίως, ο κ., διαθέτει ιδιωτική ασφάλεια, η οποία καλύπτει το 100% το κόστος της επέμβασης. Η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σ' αυτόν παράβαση θεμελίωσε το πόρισμά της στο ότι υφίσταται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη άνευ έκδοσης φορολογικών στοιχείων, με μόνη αιτιολογία τις επικρατούσες συνθήκες αγοράς και τον πίνακα αμοιβών που αποτελεί παράρτημα της σύμβασής του με την «..... ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΖΩΗΣ». Όμως ο προσδιορισμός της δήθεν αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης δεν βασίζεται σε κανένα αποδεικτικό στοιχείο και είναι εντελώς αυθαίρετος. Όπως είναι εύλογο, οι χρεώσεις προς τους ιδιώτες και τις ασφαλιστικές εταιρίες δεν είναι ίδιες. Οι τιμές που χρεώνονται στους ιδιώτες είναι πολύ χαμηλότερες από αυτές που χρεώνονται στις ασφαλιστικές εταιρίες. Επίσης, υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη τους ιδιαίτερους συγγενικούς - φιλικούς δεσμούς που έχει με ορισμένους ασθενείς, περιπτώσεις για τις οποίες η αμοιβή του είναι συμβολική ή ακόμα και μηδενική. Ενδεικτικά επικαλείται τις παρακάτω περιπτώσεις :

- Η επίσκεψη με σκοπό την συνταγογράφηση για αγορά γυαλιών κοστίζει 10 ευρώ. Η τιμή δικαιολογείται πλήρως από το γεγονός ότι από το έτος 2015 έως και σήμερα, οι οπτικοί καθιέρωσαν, λόγω κρίσης στην αρχή και αργότερα ως συνήθεια, να εξετάζουν όσους έπασχαν από κάποια διαθλαστική διαταραχή δωρεάν, αποκομίζοντας τη συνταγή των γυαλιών τους. Έτσι πολλοί συνάδερφοι και ομοίως και ο ίδιος καθιέρωσαν την αμοιβή των 10,00 € για να προσελκύσουν πελάτες και να σταματήσει ο αθέμιτος ανταγωνισμός από τους οπτικούς.

-Πολλοί ασθενείς του την χρονική στιγμή της εξέτασης δε δικαιούνται την παροχή των 100,00 € για αγορά καινούριων γυαλιών οράσεων, καθώς δεν έχει παρέλθει το χρονικό όριο των 4 ετών με

αποτέλεσμα να ξανάρχονται για να τους χορηγήσει την απαιτούμενη ιατρική συνταγή. Όπως είναι εύλογο, στη 2η επίσκεψη δεν ελάμβανε αμοιβή.

- Πολλοί ασθενείς του είναι συγγενικά ή φιλικά του πρόσωπα ή συγγενείς συναδέλφων του καθώς και συνάδελφοι του ιατροί. Επομένως, στο πλαίσιο ιατρικής δεοντολογίας και συναδελφικότητας δεν ελάμβανε καθόλου αμοιβή ή λαμβάνει πολύ μικρό ποσό «συμβολικά». Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την με αριθ. πρωτ./18-07-2023 Βεβαίωση της Προέδρου του Ιατρικού Συλλόγου Δράμας (ΣΧΕΤ. 56 & 57).

-Κάποιοι ασθενείς του δεν ήταν ασφαλιστικά ενήμεροι, με αποτέλεσμα να ξανάρχονται μετά την ενεργοποίηση της ασφάλισής τους για να χορηγηθεί συνταγή. Όπως είναι εύλογο, στη 2η επίσκεψη δεν ελάμβανε αμοιβή.

-Πολλοί ασθενείς αμελούν να εκτελέσουν την ιατρική συνταγή του για αγορά γυαλιών οράσεων με αποτέλεσμα να ξανά επισκέπτονται το ιατρείο του για χορήγηση νέας συνταγής χωρίς να λαμβάνει αμοιβή.

-Στις περιπτώσεις ασθενών που έρχονται για επανέλεγχο λόγω κάποιας πάθησης, ή μετά από χειρουργικές επεμβάσεις, δεν ελάμβανε αμοιβή για την επίσκεψη απλού ελέγχου.

-Στις περιπτώσεις συνταγογράφησης επαναλαμβανόμενης αγωγής 6μήνης, ή 2μηνιας, ή 3μηνιας ελάμβανε ελάχιστη αμοιβή.

-Η επίσκεψη με μοναδικό σκοπό τη συνταγογράφηση φαρμάκων κοστίζει μόνο 10 ευρώ.

-Σε περιπτώσεις αλλαγής θεραπευτικού φακού, όταν υπάρχει συγκεκριμένη χρόνια πάθηση στον κερατοειδή, δεν ελάμβανε κανονική αμοιβή καθώς αφορούσε μόνο σε αλλαγή φακού.

-Στις περιπτώσεις χρόνιων νοσημάτων, όπως γλαύκωμα, ΗΕΩ και διάφορα άλλα, όταν προσέρχεται ο ασθενής για να μετρήσει την ενδοφθάλμια πίεση του ώστε να προχωρήσει σε γλαυκωματική θεραπεία δεν ελάμβανε κανονική αμοιβή.

-Η Τονομέτρηση - μέτρηση της πίεσης στα μάτια- η οποία γίνεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα στους γλαυκωματικούς ασθενείς κοστίζει μόνο 20 ευρώ.

-Ο επανέλεγχος σε μεγαλύτερο των 2 μηνών διάστημα για να επιβεβαιώσει μία κατάσταση που έχει χρονιότητα κοστίζει μόνο 20 ευρώ.

-Ασθενείς με ιδιωτική ασφάλιση, είτε πληρώνουν την ελάχιστη αμοιβή των 10,00 € είτε καθόλου (ΣΧΕΤ. 2). Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει υπεύθυνες δηλώσεις των ιδίων των ασθενών του που αφορούν τόσο απλές επισκέψεις – εξέταση, όσο και χειρουργικές επεμβάσεις (ΣΧΕΤ. 3α & 3β).

Επίσης, υποστηρίζει ότι η κρίση της φορολογικής αρχής περί έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων που ενισχύεται και από τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας, είναι εσφαλμένη, διότι καμία ελεγχόμενη πίστωση δε φέρει το όνομα κάποιου πελάτη του και συνεπώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την από 26/06/2023 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, η κρίση του ελέγχου περί μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων τεκμηριώνεται με βάση τα παρακάτω στοιχεία :

1. Από την επεξεργασία των στοιχείων διαπιστώθηκε ότι σε πλείστες περιπτώσεις τα φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις παροχής υπηρεσιών) που εξέδωσε ο προσφεύγων κατά τα κρινόμενα έτη 2017 και 2018, δε φέρουν σχετική αιτιολογία και δεν προσδιορίζεται το είδος των παρασχεθεισών υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων εντός του έτους 2017 εξέδωσε 1909 φορολογικά στοιχεία, ακύρωσε 3 και από τα υπόλοιπα 1906 φορολογικά στοιχεία αξίας που εξέδωσε μόλις τα 181 φέρουν αιτιολογία έκδοσης. Επιπλέον, οι αμοιβές του προσφεύγοντα για ιατρικές πράξεις, πλην των χειρουργείων, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ως επί το πλείστον, είναι ίσες ή και μικρότερες των 10,00 €. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, το φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε 1384 φορολογικά στοιχεία αξίας κάτω των 10,00 €, έναντι συνόλου 1906, ήτοι το 72,61% των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων του αφορούσαν σε παρασχεθείσες υπηρεσίες τιμολογούμενες κάτω των 10,00 €. Αντίστοιχα, το φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε 1119 φορολογικά στοιχεία αξίας κάτω των 10,00 € έναντι συνόλου 1952, ήτοι το 57,33% των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων του αφορούσαν σε παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες τιμολογούμενες κάτω των 10,00 €.
2. Χωρίς να υφίσταται συγκεκριμένη αιτία, ο προσφεύγων προσαρμόζει την αξία των φορολογικών στοιχείων σε υψηλότερα επίπεδα (έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών με αξία 30 και 40 ευρώ αντίστοιχα) κατά τον τελευταίο μήνα του έτους 2017 και τους τελευταίους μήνες (Οκτώβριο, Νοέμβριο & Δεκέμβριο) του έτους 2018.
3. Η αξία των φορολογικών στοιχείων συνδέεται και διαφοροποιείται ανάλογα με τον τρόπο εξόφλησης της συναλλαγής από μέρους του ασθενούς. Συγκεκριμένα, παρατηρείται έκδοση φορολογικών στοιχείων για επίσκεψη σε ιατρείο, ποσού ευρώ 30,00 και 40,00, από μέρους του προσφεύγοντα στις περιπτώσεις, όπου η συναλλαγή εξοφλείται μέσω pos, δηλαδή μέσω πιστωτικής ή χρεωστικής κάρτας και ενδεικτικά αναφέρονται οι περιπτώσεις στη σελίδα 15 της σχετικής έκθεσης εισοδήματος.
4. Οι αμοιβές έναντι παροχής ιατρικών πράξεων ειδικότητας οφθαλμολογίας που ορίζει ο ΕΟΠΠΥ με τους συμβεβλημένους ιατρούς, ορίζονται σε 38.93€ και περιλαμβάνει τη βυθοσκόπηση, γωνιοσκόπηση εξέταση με σχισμοειδή λυχνία, σκιοσκοπία, κερατομετρία, ορθοπτική άσκηση καθεμιά, εξέταση για αντίληψη χρωμάτων, οπτικά πεδία και οφθαλμοδυναμομετρία. Το γεγονός ότι στις περιπτώσεις όπου ο προσφεύγων συμπεριέλαβε

ως αιτιολογία «δίπλωμα ή δίπλωμα οδήγηση», καθώς και συναφείς αιτιολογίες, πέραν της τιμολογούμενης αμοιβής των 10,00 €, ελάμβανε επιπλέον ποσό 20,00€, ήτοι, συνολικά 30,00€, όπως συνέβη στις περιπτώσεις που καταγράφονται στη σελίδα 19 της οικείας έκθεσης.

5. Το γεγονός ότι η συνταγογραφία, η έκδοση παραπεμπτικών και γνωματεύσεων και η χορήγηση βεβαιώσεων από το γιατρό αποτελεί παροχή υπηρεσίας- ιατρική πράξη, αφού στην περίπτωση αυτή ο γιατρός μελετά τα συμπτώματα ή τις εξετάσεις του ασθενούς και προβαίνει με βάση τα αποτελέσματά τους, σε ιατρική διαπίστωση- γνωμάτευση, γράφοντας στη συνέχεια τα φάρμακα που θεωρεί ότι απαιτούνται για την φαρμακευτική αγωγή και θεραπεία. Σε κάθε περίπτωση πραγματοποιείται κύρια εξέταση έναντι της οποίας εισπράττεται αμοιβή εύλογου τιμήματος. Ειδικότερα, ο προσφεύγων κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 εξέδωσε προς ασθενείς- πελάτες 1.555 συνταγογραφήσεις, παραπεμπτικά και γνωματεύσεις κατά το έτος 2017 και 1.210 κατά το έτος 2018.

6. Από προσεκτική και ενδελεχή εξέταση και παρατήρηση των ασθενών διαπιστώθηκε ότι δεν πρόκειται για κάποιους συγκεκριμένους ασθενείς που σε τακτά χρονικά διαστήματα ελάμβαναν συνταγές χορήγησης φαρμάκων, αλλά για ένα μεγάλο μέρος του πελατολογίου που επισκέπτονταν τον ιατρό είτε σε αραιά χρονικά διαστήματα είτε επισκέφτηκαν τον ιατρό μόνο μία φορά στο ελεγχόμενο διάστημα, οπότε θα έπρεπε να εκδοθεί φορολογικό στοιχείο όχι με την ελάχιστη αμοιβή (των 10,00 ευρώ) αλλά με αυτήν της κύριας εξέτασης ήτοι των 30,00 ευρώ (τουλάχιστον), δεδομένου ότι ένας τυπικός έλεγχος της όρασης και της υγείας των ματιών περιλαμβάνει λήψη ιστορικού, μέτρηση οπτικής οξύτητας, διάθλαση, βυθοσκόπηση, τονομέτρηση γωνιοσκόπια και σκιασκοπία, προκειμένου να χορηγηθεί φαρμακευτική αγωγή, να συνταγογραφηθούν γυαλιά και να χορηγηθεί ιατρική βεβαίωση για κάθε νόμιμη χρήση. Εξάλλου σύμφωνα με τον Ενιαίο Κανονισμό Παροχών Υγείας (ΕΚΠΥ) του Εθνικού Οργανισμού Παροχών Υπηρεσιών Υγείας, πέραν της κλινικής εξέτασης του ασθενή (οφθαλμολογική εξέταση), εκτελούνται εφόσον κρίνεται αναγκαίο, και οι ιατρικές πράξεις, όπως τονομέτρηση, μέτρηση οπτικού πεδίου, μέτρηση οπτικής οξύτητας, εξέταση με σχισμοειδή λυχνία και βυθοσκόπηση, ενώ προκειμένου να κριθεί η ικανότητα οδήγησης του εκάστοτε υποψηφίου, ο ιατρός – οφθαλμίατρος οφείλει να συμπληρώσει πληροφορίες για τις παθήσεις, όπως μονοφθαλμία, οπτική οξύτητα, οπτικά πεδία, αντίληψη χρωμάτων, αφακία, διάφθαλμη όραση και λοιπές παθήσεις ματιών.

7. Ο προσφεύγων διενήργησε ιατρικές χειρουργικές πράξεις αυξημένης πολυπλοκότητας σε κλινικές, και ειδικότερα από τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για την πραγματοποίηση χειρουργείων, διαπιστώθηκε ότι πραγματοποίησε επεμβάσεις εξόρυξης οφθαλμού, βιτρεκτομής (χειρουργική επέμβαση παθήσεων αμφιβληστροειδούς, ωχράς κηλίας και του υαλοειδούς), στραβισμού, βλεφαροπλαστικής, ένθεσης αμνιακής μεμβράνης για κερατίτιδα, καταρράκτη, διαθλαστικές επεμβάσεις (μυωπία, υπερμετρωπία, αστιγματισμός), καθώς και ενδοουλοειδικές εγχύσεις, οι αμοιβές των οποίων κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ανέρχονται κυρίως στο

ποσό των 200,00 ευρώ.

8. Υπήρχαν περιπτώσεις ασθενών στους οποίους εξέδωσε φορολογικά στοιχεία με διαφορετικές αμοιβές για την παροχή παρόμοιων υπηρεσιών. Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση της ασθενούς , η οποία υποβλήθηκε σε επέμβαση καταρράκτη στον αριστερό οφθαλμό στη Γενική Κλινική Θεσσαλονίκης, για την οποία ο προσφεύγων εξέδωσε φορολογικό στοιχείο αξίας 700,00€ και έλαβε το αντίτιμο μέσω τραπέζης (ΑΠΥ Α /27-09-2017), καθώς και η περίπτωση του ασθενούς , ασφαλισμένου στην ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΖΩΗΣ ΑΕ, ο οποίος υποβλήθηκε σε επέμβαση αντικατάστασης ενδοφακών αμφώ, ήτοι σε επέμβαση καταρράκτη, στη Γενική Κλινική Θεσσαλονίκης. Ο προσφεύγων εξέδωσε φορολογικό στοιχείο αξίας 1.200,00 € και έλαβε το αντίτιμο μέσω τραπέζης απευθείας από την ασφαλιστική.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω και ειδικότερα, λαμβάνοντας υπόψη ότι :

- Για τις περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων με την αιτιολογία «δίπλωμα οδήγησης», ο προσφεύγων επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 74 του ν. 4413/2016, με τίτλο «Ιατρική εξέταση υποψηφίων οδηγών και οδηγών», καθώς και την από 16/12/2016 σύμβαση μεταξύ του ιδίου και του Περιφερειάρχη Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, η οποία συνάφθηκε σχετικά με την ιατρική εξέταση των υποψηφίων οδηγών και όσων αναθεωρούν την άδεια οδήγησης και της γνωμάτευσης στον τομέα της ειδικότητας οφθαλμολογίας, όπου η αμοιβή του καθορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 52 του ν. 155/2013, ήτοι, 10,00€, ενώ υπήρχαν περιπτώσεις υποψηφίων οδηγών που πέραν της τυπικής διενεργήθηκε και ενδελεχής εξέταση για την οποία εισπράχθηκε επιπλέον αμοιβή 20,00€ και εκδόθηκαν τα σχετικά φορολογικά στοιχεία, όπως αναλυτικά περιγράφεται στη σελίδα 19 της οικείας έκθεσης εισοδήματος και οι οποίες περιπτώσεις έχουν εξαιρεθεί από τον πίνακα των ανακριβών φορολογικών στοιχείων.
- Ενδεχομένως να υπήρχαν περιπτώσεις ασθενών που εξετάστηκαν στο πλαίσιο ιατρικής δεοντολογίας και συναδελφικότητας, οι οποίες όμως δε δύναται να καθοριστούν, ενώ δεν προσκομίστηκαν στοιχεία, βάσει των οποίων να αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ιατρός αξιολογούσε και διαπραγματευόταν κάθε ιατρική πράξη ή κάθε ασθενή, λαμβάνοντας υπόψη τις εκάστοτε συνθήκες ή διαπροσωπικές σχέσεις, καθώς και το βαθμό δυσκολίας μιας επέμβασης και γενικά τις κατά περίπτωση ιδιαιτερότητες,
- Στο πλαίσιο του ελέγχου επιλέχθηκε για τον προσδιορισμό των αμοιβών για χειρουργικές επεμβάσεις, μία μόνο εταιρία (..... ΕΤΑΙΡΙΑ ΖΩΗΣ), με αποτέλεσμα οι αμοιβές που ορίζονται στη σύμβαση με αυτή, να μην καθίστανται ασφαλή και αντιπροσωπευτικά συγκριτικά στοιχεία, ως εκ τούτου, κρίνεται ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου, δημιουργούν σοβαρές υπόνοιες και ενδείξεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης, οι οποίες επιβεβαιώνονται και από το γεγονός ότι εντοπίστηκαν τραπεζικές καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν σε τακτά χρονικά διαστήματα και συγκεκριμένα, ύψους **31.314,92€** για το φορολογικό έτος 2017 και **45.341,51€** για το φορολογικό έτος 2018, καταθέσεις που δεν δικαιολογούνται, τόσο από τα εισοδήματα του προσφεύγοντα που

δηλώθηκαν κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη και τα προηγούμενα αυτών, όσο και από τρίτες πηγές και σε ποσά που κυμαίνονται σε παρόμοια περίπου επίπεδα. Με βάση τα ανωτέρω και προκειμένου τα πορίσματα της φορολογικής αρχής να αποκτήσουν στέρεη και πραγματική βάση, κρίνεται βάσιμο, το ύψος της αποκρυσβαίας ύλης από την άσκηση της ατομικής του δραστηριότητας, θα πρέπει να περιοριστεί στο ύψος των ποσών, όπως προέκυψαν από τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ήτοι, στο ποσό των 31.314,92€ και 45.341,51€, αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται μεταξύ άλλων, ότι οι καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς, δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, για να φορολογηθούν και τούτο διότι, προκειμένου κάποιο έσοδο να χαρακτηριστεί ως εισόδημα και να φορολογηθεί, θα πρέπει πρωτίστως να διερευνηθεί, εάν αυτό συγκεντρώνει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά της έννοιας του εισοδήματος, ως αυτά έχουν διαμορφωθεί παγίως στη νομολογία, ήτοι: α) την περιοδικότητα της προσόδου, β) την ύπαρξη διαρκώς εκμεταλλεύσιμης πηγής του και γ) το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τους καρπούς των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου.

Ο ανωτέρω όμως ισχυρισμός του προσφεύγοντα, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, η προσαύξηση περιουσίας μπορεί να αναφέρεται και σε τραπεζικές καταθέσεις, οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος (περίπτωση 4 ΔΕΑΦ Α΄1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015) και φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

Επειδή, στη συνέχεια ο προσφεύγων επικαλείται ότι:

α) όλες του οι καταθέσεις δικαιολογούνται πλήρως και προέρχονται από γνωστή πηγή, καθότι από τα νόμιμα δηλωθέντα εισοδήματά του, το μεγαλύτερο μέρος αυτών, προέρχεται από μετρητά, ενώ το συνολικό διαθέσιμο ποσό μετρητών για τα έτη από 2015 έως 2018 ήταν 169.347, 98 €,

β) τα δηλωθέντα εκ μέρους του φορολογητέα ποσά των ετών 2002-2016, τα οποία ανέρχονται στο ποσό των 1.477.658,89€ και ως εκ τούτου μπορούν να δικαιολογήσουν πλήρως τις πρωτογενείς ελεγχόμενες καταθέσεις συνολικού ποσού 224.503, 30 €,

γ) εσφαλμένα δεν λήφθηκε υπόψη άτυπο δάνειο σε μετρητά που έλαβε από τη μητέρα του, ύψους 100.000,00€,

δ) δεν συνυπολογίστηκαν και τα δάνεια που έλαβε το έτος 2007, συνολικής αξίας 180.211, 00€ για την αγορά επαγγελματικής στέγης και για τη βελτίωση – επισκευή του ακινήτου, από τα οποία το ποσό ύψους 119.050.00€ καταβλήθηκε για την αγορά ακινήτου, ενώ το εναπομείναν ποσό ύψους 61.161,00€ παρέμεινε αδιάθετο στην κατοχή του, καθώς εν τέλει δεν προέβη σε βελτίωση και

ανακαίνιση του χώρου. Άλλωστε από καμία διάταξη του νόμου δεν απαγορεύεται η μη χρησιμοποίηση χορηγούμενου δανείου και ανήκει στην ελευθερία βουλήσεως του ιδιώτη αν τελικά θα καταναλωθεί ή θα παραμείνει αδιάθετο,

ε) δεν λήφθηκε υπόψη ότι είχε μετρητά εις χείρας του και συγκεκριμένα υπόλοιπο εις χείρας την 01/01/2017 ύψους 140.000,00€, την 31/12/2017 ύψους 110.000,00€ και την 31/12/2018, ύψους 65.000,00€.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκόμισε τα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα για τα έτη 2015-2018, υπεύθυνη δήλωση της μητέρας του στην οποία δηλώνεται ότι το έτος 2007 δάνεισε στον προσφεύγοντα το ποσό των 100.000,00€ για να κατασκευάσει το νέο του ιατρείο, καθώς και την με αριθ. 330/01-11-1997 ληξιαρχική πράξη γάμου, από την οποία προκύπτει ότι στις 18/10/1997 παντρεύτηκε με την και συνεπώς ευλόγως δικαιολογείται να έχουν λάβει ως δώρα γάμου σε μετρητά.

Επειδή, κατά την ελεγκτική διαδικασία και τον διενεργηθέντα έλεγχο ανάλωσης κεφαλαίου, η φορολογική αρχή απέδειξε, όπως αναλυτικά αποτυπώνεται στις σελίδες 67, 68, 88, 89, 90 και 91 της οικείας έκθεσης εισοδήματος ότι ο προσφεύγων δε δύναται να χρησιμοποιήσει, κατά τα έτη 2017 και 2018, κεφάλαιο προηγούμενων ετών για να δικαιολογήσει τις τραπεζικές καταθέσεις, διότι για τον ίδιο και τη σύζυγό του προέκυψε αρνητικό ποσό (-42.167,47€ για τον ίδιο και -54.982,08€ για τη σύζυγό του). Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στη σελίδα 67 της σχετικής έκθεσης, τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματα του προσφεύγοντα δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των δαπανών του τόσο για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 όσο και για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Συγκεκριμένα τα οικονομικά δεδομένα του προσφεύγοντα βάσει των φορολογικών του δηλώσεων για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 και 2018 καθώς και των εντύπων που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Δράμας συμπληρωμένα, έχουν ως εξής:

	Φορολογικό Έτος 2018		Φορολογικό Έτος 2017		Φορολογικό Έτος 2016		Φορολογικό Έτος 2015	
	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος	Σύζυγος
Εισορές								
Εισόδημα από μισθωτές Υπηρεσίες	2.094,72		6.519,29		7.200,00			
Ακαθόριστα έσοδα από επιχ.	49.690,00		34.500,00		45.310,00		55.160,00	
Δραστηριότητα								
Εισόδημα από ακίνητα	6.214,71		5.673,21		6.181,80	1.540,00	7.100,64	3.360,00
Απαλλασσόμενα Εισοδήματα	1.187,91	13,55	2.310,52	490,24	32,22	5.902,97	207,31	530,53
Χρηματικά ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια κλπ					5.000,00		577,50	
Επιστροφή φόρου εισοδήματος					4,84	11,22		
Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε	26,99	2,05	1.011,04	3,66	400,00		151,10	558,47
Σύνολο Εισορών	59.160,35	11,50	47.991,98	486,58	63.328,86	7.454,19	62.894,35	3.332,06
Εκροές								
Επαγγελματικές δαπάνες	36.960,59		42.083,92		38.586,38		34.802,89	
Αγορά κινητών αξιών							3.100,00	
Αγορές Παγίων	34.743,00		6.389,02		626,20		1.430,00	
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	28.738,99		8.945,30		8.218,44		7.594,56	
Πιστωτικές Κάρτες	23.661,53		28.332,91					
Ασφάλιστρα ζωής, υγείας	3.717,25	785,09	3.445,90					
Ασφάλιστρα ΕΙΧ	968,07	144,50	962,00	144,50				
Φόρος Εισοδήματος που καταβλήθηκε	1.747,52		3.530,75		9.137,42		12.156,08	
Λοιποί φόροι							200,00	
Τέλη κυκλοφορίας	1.297,00	240,00	1.132,00	240,00	1.132,00	240,00	1.132,00	240,00
ΕΝΦΙΑ	1.174,27	547,76	1.301,69	764,36	1.313,81	763,25	1.338,85	763,26
Οικογενειακές δαπάνες	4.407,59		19.216,70		10.000,00		10.000,00	
Λογαριασμοί ΔΕΚΟ					1.500,00		1.500,00	
Σύνολο εκροών	137.415,81	1.717,35	115.340,19	1.148,86	70.514,25	1.003,25	73.254,38	1.003,26
Αποτέλεσμα εισορής/ εκροής	-78.255,46	-1.705,85	-67.348,21	-662,28	-7.185,39	6.450,94	-10.360,03	2.328,80
Προοδευτικό αποτέλεσμα εισορής/ εκροής	-156.737,48	-78.482,02	-76.776,17	-9.427,96	-8.765,68	-1.580,29	-8.031,23	2.328,80

Δοθέντος ότι α) από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι δεν υφίσταται υπόλοιπο ρευστών διαθεσίμων από τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 και β) τα χρηματικά διαθέσιμα εντός τραπεζικού συστήματος την 01/01/2017 ανέρχονταν συνολικά σε 51.787,76 ευρώ, προκύπτει ότι δεν υπήρχαν κατά την 01/01/2017 ρευστά διαθέσιμα εις χείρας του προσφεύγοντα (εκτός τραπεζικού συστήματος).

Επιπλέον, τα δηλωθέντα εισοδήματά του κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018 δεν επαρκούν για την κάλυψη των δαπανών του. Άλλωστε τα ακαθάριστα δηλωθέντα έσοδα του φορολογικού έτους 2017 ανήλθαν στις 34.500,00 ευρώ, από τα οποία ποσό ευρώ 4.360,00 εισπράχθηκε τραπεζικά (2.930,00 μέσω ροσ & 1.430,00 μέσω τραπέζης), ενώ οι επαγγελματικές δαπάνες του προσφεύγοντα που πληρώθηκαν με μετρητά ανήλθαν τουλάχιστον στις 32.361,27 ευρώ. Επιπλέον, εντός του 2017 κατέβαλε ασφάλιστρα ζωής και υγείας ποσού ευρώ 3.445,90, εκ των οποίων ποσό ευρώ 8,41 καταβλήθηκε μέσω τραπέζης και συνεπώς ποσό ευρώ 3.437,49 καταβλήθηκε με μετρητά, τέλη κυκλοφορίας συνολικού ποσού ευρώ 1.372,00, αποπλήρωσε λογαριασμούς ΔΕΚΟ ποσού ευρώ 3.184,73, μη καταχωρημένες δαπάνες ποσού ευρώ 1.218,84. Τα ακαθάριστα δηλωθέντα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 ανήλθαν στις 49.690,00 ευρώ, από τα οποία ποσό ευρώ 10.740,00 εισπράχθηκε τραπεζικά (9.320,00 μέσω ροσ & 1.420,00 μέσω τραπέζης), ενώ οι επαγγελματικές δαπάνες του ελεγχόμενου που πληρώθηκαν με μετρητά ανήλθαν τουλάχιστον στις 25.898,47 ευρώ. Ο προσφεύγων εντός του 2018 κατέβαλε ασφάλιστρα ζωής και υγείας ποσού ευρώ 4.502,34, εκ των οποίων ποσό ευρώ 997,73 καταβλήθηκε μέσω τραπέζης και συνεπώς ποσό ευρώ 3.504,61 καταβλήθηκε με μετρητά. Επιπλέον, κατέβαλε με μετρητά α) τέλη κυκλοφορίας συνολικού ποσού ευρώ 1.537,00, β) αποπλήρωσε λογαριασμούς ΔΕΚΟ ποσού ευρώ 1.680,07, γ) μη καταχωρημένες δαπάνες ποσού ευρώ 3.776,25.

Δηλαδή διαχρονικά και για διάστημα που επικαλείται ο ίδιος ο προσφεύγων, οι εκροές των ρευστών διαθεσίμων ξεπερνούν κατά πολύ τις αντίστοιχες εισροές πράγμα που αιτιολογεί τη μη δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων εις χείρας του.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου περί ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων εις χείρας του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επιπλέον ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν λήφθηκαν υπόψη από τη φορολογική αρχή τα δηλωθέντα εκ μέρους του φορολογητέα ποσά ετών 2002-2016, τα οποία ανέρχονται στο ποσό των 1.447.658,89€ και συνολικά με τα εισοδήματα της συζύγου του στο ύψος των 1.674.866,01€. Προς απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού συνέταξε πίνακα υπολογισμού ρευστών διαθεσίμων για τα οικονομικά έτη 2003-2014 και για τα φορολογικά έτη 2014-2016, βάσει του οποίου προέκυψε οικογενειακό διαθέσιμο υπόλοιπο μετρητών ύψους 128.355,67€.

Επειδή, ο έλεγχος προέβη στον επαναπροσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου εις χείρας του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία, όπως αναλυτικά παρατίθεται στη σελίδα 90 της έκθεσης, αφού, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων: α) Δεν αφαίρεσε από τα δηλωθέντα

εισοδήματά του, τις πραγματικές επαγγελματικές δαπάνες (σύνολο δαπανών και αγορών παγίων) ανά έτος, β) δεν αφαίρεσε τους φόρους που παρακρατήθηκαν από τα εισοδήματά του στα εισοδήματά του ανά έτος, ενώ έλαβε υπόψη του τις ροές από την επιστροφή φόρου εισοδήματος και γ) δεν συμπεριέλαβε όλους τους καταβληθέντες φόρους και τα τέλη ανά έτος.

Επειδή, από τον πίνακα ρευστών διαθεσίμων για τα έτη 2002-2016, όπως αυτός προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, δεν προέκυψε διαθέσιμο υπόλοιπο μετρητών προερχόμενο από τα έτη αυτά.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν παρείχε διευκρινήσεις και δεν προσκόμισε δικαιολογητικά για τα ποσά που επικαλείται ότι προέρχονται από εισοδήματά των προγενέστερων του έτους 2002, ετών. Επειδή, σε κάθε περίπτωση για τον υπολογισμό των χρηματικών διαθεσίμων εις χείρας, από το υπόλοιπο των ρευστών διαθεσίμων (εν προκειμένω, δεν υφίσταται τέτοιο ποσό) αφαιρούνται τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών, ο έλεγχος απέδειξε ότι ο προσφεύγων δεν είχε κατά την 01/01/2017, διαθέσιμο κεφάλαιο από τα προηγούμενα έτη.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλέστηκε μεταξύ άλλων, άτυπο δάνειο σε μετρητά ύψους 100.000,00€, που έλαβε από τη μητέρα του, για την κατασκευή του νέου του ιατρείου. Το ποσό αυτό προήλθε από την πώληση ενός διαμερίσματος στη Θεσσαλονίκη, ύψους 120.000,00€. Προς απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού προσκόμισε, τόσο στον έλεγχο, όσο και στην υπηρεσία μας, υπεύθυνη δήλωση περί άτυπου δανείου, η οποία δεν φέρει βέβαιη χρονολογία κατάρτισης, δεδομένου ότι αυτή υπογράφηκε την 01/06/2023, λίγες ημέρες μετά την γνωστοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου που έλαβε χώρα με το υπ'αρ. πρωτ. /22-5-2023 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Δράμας, καθιστά το συγκεκριμένο γεγονός (άτυπο δάνειο) αμφισβητήσιμο, ενώ δεν γίνεται καμία αναφορά στον τρόπο χορήγησης αυτού, ήτοι, μέσω εμβάσματος ή με μετρητά και δεν αποδεικνύεται γενικότερα η διάθεση του εν λόγω ποσού με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο. Σε κάθε περίπτωση, με την ανωτέρω υπεύθυνη δήλωση, βεβαιώνεται ότι το ανωτέρω ποσό χορηγήθηκε για έναν σκοπό, δηλαδή, την κατασκευή του νέου ιατρείου του προσφεύγοντα, ενώ η επίκληση υπόλοιπο διαθεσίμων μετρητών, μάλιστα μετά την παρέλευση δέκα περίπου ετών, απορρίπτεται ως αναπόδεικτη.

Επειδή, στη συνέχεια ο προσφεύγων επικαλέστηκε ότι εσφαλμένα δεν συνυπολογίστηκαν τα δάνεια που έλαβε το έτος 2007, συνολικής αξίας 180.211,00€ για την αγορά επαγγελματικής στέγης και βελτίωσης - επισκευής του ακινήτου, συνολικού ποσού 180.211,00€, από το οποίο παρέμεινε αδιάθετο ποσό ύψους 61.161,00€ στην κατοχή του, καθώς εν τέλει δεν προέβη σε βελτίωση και ανακαίνιση του χώρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διευκρινήσεις που δόθηκαν με την Ε. 2137/2019 εγκύκλιο, σχετικά με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών αναφορικά με την εφαρμογή της περ. ζ' της παρ. 2 του

άρθρου 34 του ν. 4172/2013, «κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών και σε ότι αφορά ποσά δανείων που εισπράχθηκαν για να ληφθούν υπόψη για τον σχηματισμό μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών απαιτείται να αποδεικνύεται η σύναψη και η είσπραξη / καταβολή τους με έγγραφα στοιχεία, τα οποία φέρουν βέβαιη χρονολογία, ή με κάθε πρόσφορο μέσο. Για τον υπολογισμό του προς ανάλωση κεφαλαίου του έτους είσπραξης του δανείου, λαμβάνεται υπόψη το ποσό δανείου το οποίο ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι παρέμεινε αδιάθετο πχ στεγαστικό δάνειο το οποίο δεν χρησιμοποιήθηκε στο σύνολό του για τη συγκεκριμένη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτου, γεγονός το οποίο ως πραγματικό επανόκειται στην ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής διοίκησης». Εξάλλου αξίζει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με το έγγραφο απόψεων της φορολογικής αρχής (σελ. 11), κατά τη σύνταξη επανυπολογισμού του πίνακα ρευστών διαθεσίμων, έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο, τα ληφθέντα ποσά δανείων από την ΕΤΕ, ύψους 175.969,46€, τα οποία είχαν συμπληρωθεί στον κωδικό 781 της δήλωσης του οικονομικού έτους 2008 (01.01.2007-31.12.2007) .

Επειδή, σχετικά με την αναλυτική αιτιολόγηση των ελεγχόμενων πιστώσεων όπως αυτή παρατίθεται στις σελίδες 30-44 της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, σημειώνεται ότι αυτή δεν γίνεται δεκτή καθότι, όπως ανωτέρω αποδείχθηκε από τον έλεγχο, ο προσφεύγων δεν μπορούσε να επικαλεστεί, τόσο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όσο και διαθέσιμο κεφάλαιο κατά τα ελεγχόμενα έτη (2017 και 2018), προκειμένου να δικαιολογήσει τις τραπεζικές καταθέσεις που έγιναν σε μετρητά, από τον ίδιο, συνεργάτες ή συγγενικά του πρόσωπα, δεδομένου ότι δεν υπήρχε διαθέσιμο υπόλοιπο (αρνητικό υπόλοιπο).

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι καταθέσεις μικροποσών δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, επικαλούμενος την αριθ./2021 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό σημειώνεται ότι η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης αλλά και από τη συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμα του ελεγχόμενου, το είδος των εισοδημάτων, την περιοδικότητα των καταθέσεων του. Και ναι μεν με σχετική απόφαση του ΣΤΕ (884/2016), ερμηνεύθηκε ότι η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/ 2013, αφορά τις προσαυξήσεις από τραπεζικές καταθέσεις σημαντικών χρηματικών ποσών, τούτο όμως οφείλεται προφανώς, στο ότι ως επί τω πλείστον οι εν λόγω προσαυξήσεις προκαλούνται από τέτοιου είδους καταθέσεις, δίχως όμως να αποκλείεται και το αντίθετο, δηλαδή, η προσαύξηση περιουσίας λόγω καταθέσεων μικρότερων ποσών και ειδικά λαμβάνοντας υπόψη το επάγγελμα του προσφεύγοντα και την περιοδικότητα των καταθέσεων του. Σε κάθε περίπτωση, από την εφαρμοστέα διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, δεν προβλέπεται ρητώς η ως άνω εξαίρεση από τον καταλογισμό φόρου (για προσαύξηση περιουσίας με ποσά κάτω των 1.000,00€) και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό :

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 3 του ν. 4172/2013** (ΦΕΚ Α'167/23-07-2013), ορίζεται ότι : «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος...»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 7 του ν. 4172/2013**: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα...»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 21 του ν. 4172/2013**: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....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 τις διατάξεις του **άρθρου 22 του ν. 4172/2013**: «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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή ακολούθως με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του ν. 4172/2013**: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, ...
- 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,
- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
- δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,
- η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,
- ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και
- ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς,
- ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.
- ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.»

Επειδή, με το **άρθρο 5 παρ. 5 του ν.4308/2014**, ορίζεται ότι: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, με το **άρθρο 5 παρ. 7 του ν.4308/2014**, ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, ενώ με τις διατάξεις της περ. ιβ του άρθρου 23 του ίδιου νόμου, δεν εκπίπτουν οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 26/06/2023 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα τις παρακάτω δαπάνες:

Μη αναγνώριση	2017	2018
Μη αναγνώριση εξόδων λόγω μη εξόφλησης τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013	1.058,91	1.547,73
Τέλος επιτηδεύματος περ. ζ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013	650,00	650,00

Προσωπικές και δαπάνες ψυχαγωγίας περ. ια΄και ιβ΄του άρθρου 23 του ν . 4172/2013	9.428,51	6.497,04
Δαπάνες που αφορούν προηγούμενη φορολογική περίοδο σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (άρθρο 17 παρ. 1 του ν. 4308/2014)	1.136,67	682,55
Δαπάνες διαφήμισης για τις οποίες δεν καταβλήθηκε το οικείο τέλος διαφήμισης	456,32	1.677,05
Συνολικές λογιστικές διαφορές ελέγχου	12.730,41	11.054,37
Δηλωθείσες μη εκπιπτόμενες δαπάνες	9.657,02	2.923,97
Επιπλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	3.073,39	8.130,04

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017, δαπάνη συνολικού ποσού 53,82€, με εκδότη την εταιρεία «..... A.E.», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β΄ του ν. 4172/2013.

Επειδή από την από 26/06/2023 έκθεση ελέγχου εισοδήματος προκύπτει ότι ο προσφεύγων διενήργησε την 08/03/2017 δύο συναλλαγές με την προμηθεύτρια εταιρεία «..... A.E.» για τις οποίες εκδόθηκαν τα με αριθ. /08-03-2017 και /08-03-2017 Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής, συνολικής αξίας 2.497,66€ και 53,82€, αντίστοιχα.

Επειδή, στις συγκεκριμένες δύο περιπτώσεις, δεν συντρέχει περίπτωση κατακερματισμού της αξίας των εκδοθέντων κατά την ίδια ημέρα στοιχείων, με σκοπό η αξία των δύο αυτών φορολογικών στοιχείων να μην υπερβαίνει τα 500,00€, καθότι η αξία του πρώτου φορολογικού στοιχείου (Ε.) υπερβαίνει ήδη το όριο των 500,00€ και η δαπάνη αυτή κρίθηκε από τον έλεγχο ως μη εκπεστέα. Με βάση τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι, τα ως άνω φορολογικά στοιχεία αν και έχουν εκδοθεί την ίδια ημέρα, ωστόσο δε φέρουν συνεχόμενη αρίθμηση, ενώ δεν αναφέρεται αν έχουν την ίδια ώρα αποστολής, ή με μικρή απόκλιση μεταξύ τους, ώστε να τεκμηριωθεί η ενιαία συναλλαγή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα θα πρέπει να γίνει αποδεκτός και η δαπάνη ύψους 53,82€ θα πρέπει να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα.

Επειδή, ακολούθως, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του, δαπάνες ύψους 9.428,51€ και 682,55€, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, αντίστοιχα, με την αιτιολογία ότι αποτελούν προσωπικές δαπάνες και δαπάνες ψυχαγωγίας, παρότι αυτές πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της άσκησης της

επαγγελματικής δραστηριότητάς του και αφορούν τις δαπάνες μετάβασής του από το ιατρείο Δράμας, στο γραφείο της εταιρείας με την επωνυμία «..... –», της οποίας είναι γιατρός και μέλος του Δ.Σ.

Επειδή, με βάση την οικεία έκθεση, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη: α) το πλήθος των πραγματοποιημένων ιατρικών πράξεων (χειρουργείων) το οποίο ανέρχεται σε 7 για το φορολογικό έτος 2017 και σε 36 για το φορολογικό έτος 2018, β) τις αμοιβές που εισέπραξε από τις πραγματοποιηθείσες επεμβάσεις, οι οποίες ανέρχονται κατά το έτος 2017, στο ύψος των 2.050,00€ και κατά το 2018 στο ύψος των 7.950,00€, σε σχέση με το σύνολο των δαπανών καυσίμων και διοδίων, κατά τα έτη 2017 και 2018, ύψους 6.355,82€ και 6.945,85€, αντίστοιχα και γ) το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν τηρεί υποκατάστημα στην Θεσσαλονίκη, ορθά έκρινε, ότι οι δαπάνες αυτές δε δύναται να συσχετιστούν με δαπάνες της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Επιπλέον σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου, όπως καταγράφονται στις σελίδες 78 και 80 της έκθεσης, ο προσφεύγων με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017 ήδη, αναμόρφωσε το ποσό των 9.007,02 € συμπληρώνοντας τον κωδικό 2012 Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες του εντύπου Ε3, ενώ με τη υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018, αναμόρφωσε το ποσό των 2.279,97€, συμπληρώνοντας τον κωδικό 2020 λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση του εντύπου Ε3, ενώ ο έλεγχος αναμόρφωσε επιπλέον δαπάνες ύψους 421,49€ για το φορολογικό έτος 2017 και επιπλέον δαπάνες ύψους 4.223,08€ για το φορολογικό έτος 2018 και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, η δαπάνη ύψους 799,99€, που αντιστοιχεί στο με αριθ. ΤΔΑ..... /13-05-2017 ΤΔΑ εκδόσεως της εταιρείας «.....» και αφορά σε δαπάνη επισκευής του ιατρείου του, αναμορφώθηκε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης απόρριψης της ως άνω δαπάνης, απορρίπτεται ως αλυσιτελής.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο η δαπάνη ύψους 817,78€, λόγω μη εξόφλησής της με τραπεζικό μέσο πληρωμής, καθότι η επίμαχη δαπάνη εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο όπως προκύπτει από την καρτέλα λογαριασμού και το προσκομιζόμενο τραπεζικό έγγραφο (σχετικά 48). Ομοίως, οι επίμαχες δαπάνες ύψους 187,31€ για το φορολογικό έτος 2017 και ύψους 927,76€ για το φορολογικό έτος 2017, εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, όπως προκύπτει από το αντίγραφο μηνιαίου λογαριασμού της τράπεζας Πειραιώς, βάσει του οποίου η εξόφληση έγινε με 6 άτοκες δόσεις (σχετικό 49).

Επειδή, σχετικά με τη δαπάνη ύψους 817,78€ που διενεργήθηκε εντός του έτους 2017, από την αξιολόγηση των στοιχείων και συγκεκριμένα την καρτέλα λογαριασμού του πελάτη και τα

προσκομιζόμενα τραπεζικά έγγραφα (σχετικά 48), προκύπτει ότι αυτή εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός. Ως προς τις υπόλοιπες δαπάνες, ο ισχυρισμός δεν γίνεται αποδεκτός, καθότι δεν προκύπτει συσχετισμός των τραπεζικών εγγράφων με τις συγκεκριμένες δαπάνες και ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2017 και 2018, δαπάνες ύψους 456,32€ και 1.677,05€, αντίστοιχα, που αφορούν έξοδα προβολής του, ως ελεύθερος επαγγελματίας, στο Χρυσό οδηγό.

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 6α του ν. 2880/2001, ορίζεται ότι : «6.α. Η κατηγορία Δ' της παρ. 1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος "περί κωδικοποίησης εις ενιαίον κείμενον νόμου των ισχυουσών διατάξεων περί των προσόδων των Δήμων και Κοινοτήτων" (ΦΕΚ171 Α), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής: "Κατηγορία Δ' α. Για διαφημίσεις που γίνονται με ημερολόγια, δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο, καθώς και για διαφημίσεις που γίνονται από τον αέρα με οποιονδήποτε τρόπο, το τέλος ορίζεται σε ποσοστό 2% επί της δαπάνης διαφήμισης.

Τα ένθετα διαφημιστικά φυλλάδια, που διανέμονται μαζί με τις εφημερίδες και τα περιοδικά, υπόκεινται στο ανωτέρω τέλος διαφήμισης.[...] γ. Η απόδοση του τέλους, για όλες τις ενέργειες της κατηγορίας αυτής, γίνεται πάντοτε από τον διαφημιζόμενο, μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η καταβολή πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε γραφείο του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων λειτουργεί σε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) και αποδεικνύεται με την παροχή ανάλογου παραστατικού στοιχείου (διπλότυπου). Το σύνολο των ποσών που εισπράττονται αποτελεί πόρο ειδικού λογαριασμού, που τηρείται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και αποδίδεται στους δήμους και κοινότητες. Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, η οποία εκδίδεται ύστερα από γνώμη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., καθορίζονται η διαδικασία, ο χρόνος, ο τρόπος, τα κριτήρια και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια, για την απόδοση των τελών στους Ο.Τ.Α. α' βαθμίδας. δ. Ως δαπάνη διαφήμισης για τις διαφημίσεις της παρούσας κατηγορίας είναι το ποσό που καταβάλλεται από τον διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται για κάθε περίπτωση. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.»

Επειδή και στην ΠΟΛ.1113/2015 διευκρινίζεται ότι: «ι) Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της

περ. δ της κατηγορίας Δ της παρ. 1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας, από τον έλεγχο εντοπίστηκαν περιπτώσεις πραγματοποίησης δαπανών από τον προσφεύγοντα, συνολικού ποσού 456,32,€ για το φορολογικό έτος και 1.677,05€ για το φορολογικό έτος 2018, για τις οποίες δεν καταβλήθηκε το οικείο τέλος διαφήμισης, ορθά δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα του προσφεύγοντα και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, δαπάνες ύψους 1.136,67€ και 682,55€, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, κατ' επίκληση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι κατά την διαμορφωθείσα πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών.

Επειδή, με την Ε.2082/2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε περίπτωση που κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου έχει εντοπιστεί φορολογητέα ύλη η οποία ανάγεται σε φορολογικά έτη που έχουν παραγραφεί, τα οποία προηγούνται της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Ειδικότερα, με την εγκύκλιο ορίζονται τα εξής:

«1. Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, 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.

Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιο, με την οποία κοινοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ΚΦΕ, διευκρινίσθηκε ότι, αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των δαπανών, 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. Συνεπώς, λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται μέχρι την προθεσμία που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 (σχετ, Ε, 2110/2021 και Ε. 2198/2021 εγκύκλιοι).

Επίσης, με την Ε.2064/2022 εγκύκλιο, αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των δαπανών που εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014, διευκρινίστηκε ότι ειδικά για τις δαπάνες οι οποίες με βάση τις πιο πάνω διατάξεις επηρεάζουν τα κονδύλια της κατάστασης αποτελεσμάτων της κλειόμενης περιόδου, λόγω γεγονότων που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου αλλά πριν την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το αρμόδιο όργανο, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους που αφορούν.

2. Κατά την εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ΚΦΔ, σε περίπτωση που διενεργείται έλεγχος και διαπιστώνεται η ύπαρξη ποσού το οποίο αναδιαμορφώνει τη φορολογητέα ύλη, όπως ενδεικτικά, στοιχείο μειωτικό του εσόδου (πχ. η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου) ή δαπάνη που αφορά σε διαφορετικό φορολογικό έτος, για το οποίο όμως το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να διενεργήσει έλεγχο και να επιβάλλει φόρο έχει παραγραφεί, η διαφορά του φόρου που προκύπτει θα καταλογιστεί στο φορολογικό έτος που ελέγχεται. Στη συνέχεια, γίνεται υπολογισμός του φόρου που αντιστοιχεί στη διαφορά κατά το φορολογικό έτος που αυτή αφορά και προσαρμόζεται αντιστοίχως κατά το ποσό αυτό ο φόρος για το παλαιότερο ελεγχόμενο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και για το οποίο εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επισημαίνεται ότι για να γίνει η σχετική προσαρμογή του φόρου θα πρέπει να διαπιστώνεται από τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις του ΚΦΕ (άρθρα 22 και 23).

3. Διευκρινίζεται ότι η εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ΚΦΔ αφορά σε τροποποίηση προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί. Επομένως, θα πρέπει για το έτος αυτό να έχει εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν ελέγχου ή να έχει γίνει προσδιορισμός φόρου (διοικητικός ή άμεσος) είτε με αρχική δήλωση είτε με τροποποιητική πριν ή μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου.

4. Επισημαίνεται ότι το ποσό κατά το οποίο προσαρμόζεται ο φόρος στο παλαιότερο μη

παραγεγραμμένο έτος για το οποίο εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, αφαιρείται αλλά δεν επιστρέφεται, καθώς έχει παραγραφεί το σχετικό δικαίωμα του φορολογούμενου για το έτος στο οποίο ανάγεται, σύμφωνα με το άρθρο 42 ΚΦΔ.

5. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το εξής παράδειγμα: Διενεργείται έλεγχος για το φορολογικό έτος 2016 (τελευταίο φορολογικό έτος που δεν έχει παραγραφεί) και διαπιστώνεται λογιστική διαφορά, λόγω έκπτωσης δαπάνης ύψους 100.000 €, η οποία ανάγεται στο φορολογικό έτος 2015 και για την οποία νομίμως έχει εκδοθεί στοιχείο το 2016. Η δαπάνη των 100.000 € δεν αναγνωρίζεται για το φορολογικό έτος 2016 αλλά πληροί τις προϋποθέσεις έκπτωσης στο φορολογικό έτος 2015 στο οποίο αφορά και το οποίο έχει παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου για το 2016 συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για το 2015 το οποίο έχει παραγραφεί με αποτέλεσμα η προσαρμογή του φόρου, κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 36 ΚΦΔ, να πρέπει να διενεργηθεί στο παλαιότερο φορολογικό έτος που δεν έχει παραγραφεί και το οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Επομένως, στη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 θα πρέπει κατά την έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, από την Φορολογική Ελεγκτική Υπηρεσία, να προστεθεί ως λογιστική διαφορά το ποσό των 100.000 € και αφού υπολογιστεί ο φόρος για το έτος αυτό να γίνει προσαρμογή του με την αφαίρεση του ποσού του φόρου που αντιστοιχεί στην έκπτωση της δαπάνης για το φορολογικό έτος 2015.

Συνεπώς:

Φορολογικό έτος 2015 Φορολογικός Συντελεστής ΝΠ (29%)

Οριστικοποιημένα φορολογητέα κέρδη 2015: 1.100.000 ευρώ Φόρος που αναλογεί για το 2015: 319.000 ευρώ

Φορολογητέα κέρδη 2015 κατόπιν συμπερίληψης της δαπάνης του ελέγχου: 1.000.000 ευρώ Φόρος που αναλογεί μετά την έκπτωση της δαπάνης για το 2015: 290.000 ευρώ
Ποσό φόρου που αντιστοιχεί στην έκπτωση της δαπάνης για το ΦΕ 2015: $(319.000 - 290.000) = 29.000$ ευρώ

Η προσαρμογή του φόρου πρέπει να γίνει στο φορολογικό έτος 2016 (τελευταίο μη παραγεγραμμένο έτος που ελέγχεται) και στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που θα εκδοθεί θα γίνουν οι υπολογισμοί :

Φορολογικό έτος 2016

Διαφορά φόρου κατόπιν ελέγχου = 200.000 ευρώ (στην οποία έχει υπολογιστεί η λογιστική διαφορά)
Προσαρμογή φόρου κατ' άρθρο 36 παρ. 4 ΚΦΔ: φόρος ελέγχου (200.000 ευρώ) μείον ποσό φόρου που αντιστοιχεί στην έκπτωση δαπάνης για το ΦΕ 2015 $(200.000 - 29.000 \text{ ευρώ}) = 171.000$ ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, διαπιστώθηκαν για το φορολογικό έτος 2017 λογιστικές διαφορές ύψους 1.136,67€, εκ των οποίων ποσό ύψους 917,17€ ανάγονται στο φορολογικό έτος 2016 και ποσό ύψους 219,50€ στο φορολογικό έτος 2018 και για το

φορολογικό έτος 2018 λογιστικές διαφορές ύψους 682,55€, εκ των οποίων ποσό ύψους 313,32€ ανάγονται στο φορολογικό έτος 2017 και ποσό ύψους 369,23€ στο φορολογικό έτος 2019. Ειδικότερα, οι παρακάτω λογιστικές διαφορές του ελέγχου αποτυπώνονται στους παρακάτω πίνακες :

Λογιστικές διαφορές ελέγχου φορολογικού έτους 2017

Ποσό δαπάνης	Λογιστική διαφορά 2017	Έτος που αφορά	Προσαρμογή φόρου
917,17	917,17	2016	2017
219,50	219,50	2018	2018
1.136,67	1.136,67		

Λογιστικές διαφορές ελέγχου φορολογικού έτους 2018

Ποσό δαπάνης	Λογιστική διαφορά 2018	Έτος που αφορά	Προσαρμογή φόρου
313,32	313,32	2017	2017
369,23	369,23	2019	2019
682,55	682,55		

Για τις ως άνω λογιστικές διαφορές ελέγχου για το φορολογικό έτος 2017, σημειώνονται τα εξής :

- 1) Οι δαπάνες ύψους 917,17€ ανάγονται στο φορολογικό έτος (2016), για το οποίο όμως το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να διενεργήσει έλεγχο και να επιβάλλει φόρο έχει παραγραφεί. Συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε. 2082/2022, η διαφορά του φόρου που προκύπτει θα καταλογιστεί στο φορολογικό έτος που ελέγχεται (2017). Στη συνέχεια, θα γίνει υπολογισμός του φόρου που αντιστοιχεί στη διαφορά κατά το φορολογικό έτος που αυτή αφορά και θα προσαρμοστεί αντιστοίχως κατά το ποσό αυτό ο φόρος για το παλαιότερο ελεγχόμενο φορολογικό έτος (2017) για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και για το οποίο εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, με βάση τις εφαρμογές της φορολογίας του ηλεκτρονικού συστήματος taxisnet και ειδικότερα την εφαρμογή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2016, προκύπτει τα παρακάτω δεδομένα:

	φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2016 οριστικοποιημένα	φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2016 μετά την προσθήκη δαπάνης ελέγχου
φορολογητέα κέρδη	6.151,65€	5.234,48
συντελεστή φορολογίας για εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα	22%	22%
ο φόρος που αναλογεί	1.353,36	1.151,58
Διαφορά φόρου		201,77

Ωστόσο, η ανωτέρω προσαρμογή του φόρου δεν μπορεί να γίνει στο φορολογικό έτος 2017 (τελευταίο μη παραγεγραμμένο έτος που ελέγχεται) καθότι, σε αυτό δεν προέκυψε ποσού φόρου για καταβολή αλλά ζημίες. Επίσης, η διαφορά αυτή δε μπορεί να επιστραφεί, διότι, σύμφωνα με τις άρθρο 42 του ΚΦΔ, το σχετικό δικαίωμα του φορολογούμενου για το έτος στο οποίο ανάγεται, έχει παραγραφεί.

2) Οι λογιστικές διαφορές ελέγχου φορολογικού έτους 2017, ύψους **219,50€**, θα παραμείνουν ως λογιστικές διαφορές στο φορολογικό έτος 2017, ωστόσο, το ποσό θα πρέπει να εκπέσει ως δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018.

3) Οι λογιστικές διαφορές ελέγχου φορολογικού έτους 2018, ύψους **313,32€**, θα παραμείνουν ως λογιστικές διαφορές στο φορολογικό έτος 2018, ωστόσο, το ποσό θα πρέπει να εκπέσει ως δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017, στο οποίο ανάγεται, ως εκ τούτου οι ζημίες θα διαμορφωθούν στο ύψος των 1.350,75€ (1.037,43+313,32).

4) Οι λογιστικές διαφορές ελέγχου φορολογικού έτους 2018, ύψους 369,23€, θα παραμείνουν ως λογιστικές διαφορές στο φορολογικό έτος 2018.

Συνεπώς, οι λογιστικές διαφορές βάσει απόφασης, αναδιαμορφώνονται ως εξής :

	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	3.073,39	8.130,40
Λογιστικές διαφορές βάσει απόφασης	2.201,79 ¹	8.130,40

Κατόπιν των ανωτέρω, τα ακαθάριστα έσοδα, οι δαπάνες και τα καθαρά φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την απόφαση προσδιορίζονται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017			Φορολογικό έτος 2018	
	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης
Ακαθάριστα έσοδα	34.500,00	65.814,92	49.690,00	95.031,51
δαπάνες	47.396,24	47.709,56 ²	40.505,26	40.724,76 ³
πλέον μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει δήλωσης	9.657,02	9.657,02	2.923,97	2.923,97
Λογιστικές διαφορές		2.201,79		8.130,40
Φορολογητέα κέρδη	-3.239,22	29.964,17	12.108,71	65.361,12

¹ 3.073,39 (λογιστικές διαφορές ελέγχου) - 53,82(βλ.σελ.46 της παρούσας απόφασης) -817,78 (βλ.σελ.47-48 της απόφασης)=2.201,79€

² 47.396,24+313,32=47.709,56 (βλ. σελ. 53 της απόφασης)

³ 40.505,26+219,50=40.724,76(βλ. σελ. 53 της απόφασης)

	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία	6.519,29	2.094,72
Μερίσματα- τόκους-δικαιώματα	384,52	179,91
Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 παρ. 1	29.964,17	65.361,12
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	5.673,21	6.214,71
Συνολικό εισόδημα	42.541,19	73.850,46

Περαιτέρω από τη σύγκριση του φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις και του εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, θα πρέπει να ληφθεί το μεγαλύτερο, ήτοι, το εισόδημα που προέκυψε με την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας για το φορολογικό έτος 2017 και το εισόδημα που προέκυψε με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων για το φορολογικό έτος 2018, όπως αναλυτικά αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα :

Φορολογικό έτος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα γενικών διατάξεων (βάσει απόφασης)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα έμμεσων τεχνικών	τελικό φορολογητέο εισόδημα βάσει απόφασης	Διαφορά δήλωσης απόφασης
2017	12.577,02	42.541,19	64.188,25	64.188,25	51.611,23
2018	20.598,05	73.850,46	72.465,90	73.850,46	53.252,41

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός ως προς την επιβολή των προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ, οι προσβαλλόμενες πράξεις προστίμων θα πρέπει να επικυρωθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από **25-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα :**

Α. Την επικύρωση :

α) Της με αριθ. .../26-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

β) της με αριθ. .../26-06-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017 και

γ) της με αριθ. .../26-06-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018

Β. Την τροποποίηση της με αριθ. .../26-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

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

Επί της υπ' αριθμ. .../26-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	12.577,02	64.188,25	64.188,25	51.611,23
	Της συζύγου	24,44	24,44	24,44	
φόρος	πιστωτικό ποσό	102,37			
	Χρεωστικό ποσό		16.929,34	16.929,34	17.031,71
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			8.515,86	8.515,86	8.515,86
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		12,69	3.140,12	3.140,12	3.127,43
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
φόρος πολυτελούς διαβίωσης		1.081,60	1.081,60	1.081,60	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών Για καταβολή		1.641,92	30.316,92	30.316,92	28.675,00

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./9/26-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	20.598,05	76.788,45	73.850,46	53.252,41
	Της συζύγου	13,55	13,55	13,55	
φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	3.596,10	25.148,57	23.344,67	19.748,57
Προκαταβολή φόρου		2.663,92	2.663,92	2.663,92	
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			10.776,24	9.874,28	9.874,28
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		205,90	4.261,96	3.997,54	3.791,64
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
φόρος πολυτελούς διαβίωσης		1.081,60	1.081,60	1.081,60	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών Για καταβολή		8.197,52	44.582,29	41.612,01	33.414,49

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./26-06-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο περ. α' των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00	100,00

Επί της υπ' αριθμ./26-06-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο περ. α' και ιε' της παρ. 1 και περ. α' και η' της παρ. 2 και του άρθρου 54 του ΚΦΔ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	800,00	800,00

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