



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης: 671

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
E-mail : ded.ath@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 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Αττικής, οδός, αρ....., Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ./25-

10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς,

β) της υπ. αριθ. /25-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 30-11-2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. /25-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ύψους 20.901,15.

β) Με την υπ' αριθ. /25-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 18.612,50€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 9.306,25€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 27.918,75€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Για τον προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών «.....», σε συνέχεια της με αριθ. /24-08-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος και ΕΛΠ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Από τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος με βάσει τις γενικές διατάξεις προέκυψαν τα κάτωθι:

- Φορολογικό έτος 2017

α) δώδεκα (12) τιμολόγια συνολικής αξίας 13.361,34€ (καθαρή αξία 9.403,27€ και ΦΠΑ 2.586,07€) δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. β' του Ν. 4172/2013.

β) από την 01/06/2017 η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν κατέβαλε τη μισθοδοσία του προσωπικού συνολικού ποσού 10.476,03€ με τραπεζικό μέσο πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. β' του Ν. 4172/2013.

- Φορολογικό έτος 2018

α) εννέα (9) τιμολόγια συνολικής αξίας 34.259,40€ (καθαρή αξία 27.628,54€ και ΦΠΑ 6.630,86€) δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. β' του Ν. 4172/2013.

β) η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν κατέβαλε τη μισθοδοσία του προσωπικού συνολικού ποσού 31.279,24€ με τραπεζικό μέσο πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. β' του Ν. 4172/2013.

Συνεπώς, το συνολικό ποσό των λογιστικών διαφορών για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ανήλθε σε 19.879,30€ και 58.907,78€ αντίστοιχα και το καθαρό εισόδημα του προσφεύγοντος αναμορφώθηκε με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών για κάθε χρήση ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017	
Καθαρό εισόδημα δήλωσης	1.021,30
Συν. Λογιστικές διαφορές	19.879,30
Καθαρό εισόδημα ελέγχου	20.901,15€

Φορολογικό έτος 2018	
Καθαρό εισόδημα δήλωσης-ζημιά	43.939,38
Συν. Λογιστικές διαφορές	58.907,78
Καθαρό εισόδημα ελέγχου	14.968,40€

Έπειτα από ανάλυση και επεξεργασία των δεδομένων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και των δηλωθέντων εισοδημάτων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος και ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου όπως προκύπτει από τον κάτωθι πίνακα:

Φορολογικά έτη	Πραγματικές δαπάνες (€)		Σύνολο πραγματικών δαπανών (€)	Δηλούμενο Εισόδημα (€)
	Υπόχρεος	Σύζυγος		
2017	24.579,75	4.146,33	28.726,08	3.200,38
2018	7.899,25	14.960,53	22.859,78	0,00

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα εισηγήθηκε ως καταλληλότερη έμμεση μέθοδο ελέγχου την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ η οποία εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

Ο έλεγχος λαμβάνοντα υπόψη τα ανωτέρω, καθώς και:

1) τα προσκομισθέντα σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ./16-02-2023 έντυπα ήτοι:

- Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά την 31/12/2017

- Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά την 31/12/2018

- Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-Μεταβολές-Υποχρεώσεις φορολογικών ετών 2017,2018,

2) τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών όπως προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα,

3) τις πληροφορίες που συγκέντρωσε από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ,

4) τα ποσά που καταβλήθηκαν για φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα σύμφωνα με το σύστημα Taxis,

5) τις παρεχόμενες από τον προσφεύγοντα πληροφορίες (άρθρο 14 ΚΦΔ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, συνέταξε τον προσωρινό πίνακα ανάλυσης ρευστότητας και τον απέστειλε στον προσφεύγοντα προκειμένου αυτός να δικαιολογήσει την πηγή προέλευσης των διαφορών που προέκυψαν.

Ύστερα από την επεξεργασία του Υπομνήματος του προσφεύγοντος, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με βάση την έμμεση μέθοδο της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε ως μη δηλούμενο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2017 το ποσό των 15.314,32€ και για το φορολογικό έτος 2018 το ποσό των 57.049,25€.

Ο έλεγχος προσδιόρισε το τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος συγκρίνοντας το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα βάσει των γενικών φορολογικών διατάξεων, με το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα βάσει της έμμεσης μεθόδου ελέγχου και λαμβάνοντας το μεγαλύτερο. Ειδικότερα, ο έλεγχος για το φορολογικό έτος 2017 προσδιόρισε με βάση τις γενικές διατάξεις καθαρό εισόδημα ποσού **20.901,15€** και για το φορολογικό έτος 2018 προσδιόρισε με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας καθαρό εισόδημα ποσού **57.049,25€**, που θεωρήθηκε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη αγνώστου πηγής που φορολογείται με συντελεστή 33%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 του Ν. 4172/2013. Ωστόσο, επειδή η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος μετέφερε ζημιές προηγούμενων ετών ποσού 76.037,74€ οι οποίες συμψηφίστηκαν με το ποσό φορολογητέου εισοδήματος βάσει ελέγχου ποσού 20.901,15€, δεν προέκυψε φόρος για καταβολή για το φορολογικό έτος 2017.

Στη συνέχεια, βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε νομότυπα στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ./08-09-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επί των οποίων ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Παραβίαση των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Κατά την διαδικασία του ελέγχου παραβιάσθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 25§3 του ΚΦΔ, καθώς αν και μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος σύμφωνα με την υπ' αριθ./24-08-2022 εντολή ελέγχου, αυτός διενεργήθηκε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς όπου και προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία της ατομικής του επιχείρησης.

- 2) Παραβίαση των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 25 του Ν. 4987/2022 και των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 24 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Η Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, αν και κατακράτησε τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία πέραν των δέκα (10) ημερών που προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 25§6 του Ν. 4987/2022 για την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, εν τούτοις δεν συνέταξε και δεν του κοινοποίησε έκθεση κατάσχεσης για την διασφάλιση της αποδεικτικής αξίας αυτών όπως τούτο ρητά ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 24§3 και άρθρου 24§4 του Ν. 4987/2022.

- 3) Διαφορετικές διαπιστώσεις μεταξύ του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 και άρθρο 62 του Ν. 4987/2022) και Έκθεσης Ελέγχου.

Στην έκθεση ελέγχου συμπεριελήφθησαν περισσότερες και διαφορετικές διαπιστώσεις από εκείνες που συμπεριελήφθησαν στο υπ' αριθ./08-09-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 και άρθρο 62 του Ν. 4987/2022). Η Έκθεση Ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει διαπιστώσεις διαφορετικές από το σημείωμα διαπιστώσεων.

- 4) Τα ποσά της επιπλέον φορολογητέας ύλης την πηγή προέλευσης των οποίων κλήθηκε να δικαιολογήσει με την υπ' αριθ......./23-0-2023 πρόσκληση είναι διαφορετικά με τα τελικώς προσδιορισθέντα ποσά της έκθεσης Ελέγχου.

- 5) Ασαφής, ελλιπής και ανεπαρκής η αιτιολόγηση των λογιστικών διαφορών του ελέγχου και εν τέλει του φορολογητέου εισοδήματός του με τις Γενικές Διατάξεις.

- 6) Δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Τα φορολογηθέντα εισοδήματά του προηγούμενων ετών, καλύπτουν τόσο τη δηλωθείσα ζημιά όσο και τις πραγματικές δαπάνες χρήσης, ως εκ τούτου δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

- 7) Ο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου που προσκομίστηκε στον έλεγχο, μπορεί να καλύψει τα χρηματικά ποσά που εξήχθησαν με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
Τα διαθέσιμα κεφάλαια προηγούμενων ετών, όπως προκύπτουν από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που προσκομίστηκε στον έλεγχο, μπορούν να καλύψουν τα χρηματικά ποσά που εξήχθησαν με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
- 8) Ασαφής, ανεπαρκής και με νομικές πλημμέλειες η από 28/12/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.
Με την από 28/12/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ουδόλως απεδείχθη κατά τρόπο σαφή, επαρκή και ειδικό ούτε η νομική βάση ούτε και τα γεγονότα και οι περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.
- 9) Πλημμελής, λανθασμένος και με ασάφειες ο πίνακας ανάλωσης του ελέγχου ο οποίος περιέχει λανθασμένα ποσά, ως προς τα επιμέρους ετήσια εισοδήματά του αλλά και ως προς επιμέρους ετήσιες δαπάνες του, και κατά συνέπεια ως προς τα συνολικά ετήσια εισοδήματά του και τις συνολικές ετήσιες δαπάνες του, με αποτέλεσμα το λανθασμένο υπολογισμό του εναπομείναντος διαθέσιμου ετήσιου εισοδήματός του και τέλος του συνολικού διαθέσιμου εισοδήματός του την 01/01/2017 και 01/01/2018.
- 10) Η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε ορθά την έμμεση τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας. Η Πλημμελής και μη εμπεριστατωμένη αιτιολογία - μη ορθός υπολογισμός των πραγματικών δεδομένων είχε ως αποτέλεσμα το λανθασμένο πίνακα τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας. Από την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων θα έπρεπε να αφαιρεθούν οι τόκοι του επιχειρηματικού δανείου, διότι αυτοί έχουν προστεθεί ήδη στις επιχειρηματικές δαπάνες εκάστου έτους κατά το προσδιορισμό των καθαρών κερδών και η μη αφαίρεση αυτών συνιστά διπλή επιβάρυνση ως προς τον προσδιορισμό του τελικού διαθέσιμου εισοδήματός του. Επιπλέον, στον παραπάνω πίνακα δεν υπολογίστηκαν τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών κατά την 01/01 και 31/12 κάθε έτους.
- 11) Λανθασμένος ο συνυπολογισμός στις δαπάνες του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης της ρευστότητας των λογιστικών διαφορών του ελέγχου που ο ίδιος έλεγχος απέρριψε κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός του με τις Γενικές Διατάξεις.
- 12) Μη ορθή απόρριψη αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίσθηκαν για πλήρη αιτιολόγηση του τελικού διαθέσιμου εισοδήματος του σε μετρητά.
Ο έλεγχος λανθασμένα δεν έκανε δεκτή την επίκληση του επιχειρηματικού του δανείου για τη δημιουργία κεφαλαίου ανάλωσης.
- 13) Ο συνυπολογισμός των δαπανών που περιλαμβάνονται στον κωδικό 049 της δήλωσης είναι αυθαίρετος και αόριστος, καθώς δεν προσδιορίζονται αναλυτικά ποιες είναι αυτές οι δαπάνες και για ποιο λόγο τον βαρύνουν ως προσωπικές δαπάνες.

- 14) Μη ύπαρξη νομικού ερείσματος για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.
- 15) Πλημμελής και μη εμπεριστατωμένη και ελαττωματική αιτιολογία.
- 16) Παράβαση των αρχών της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.
- 17) Παραβίαση των θεμελιωδών αρχών του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, του κράτους δικαίου, της αναλογικότητας και του τεκμηρίου αθωότητας.

Σχετικά με τον 1^ο, 2^ο και 6^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, με τους ανωτέρω ισχυρισμούς ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκαν οι διατάξεις οι διατάξεις του άρθρου 25 παρ.3 του ΚΦΔ καθώς και διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 3 και 4 του ΚΦΔ. Ισχυρίζεται επίσης ότι ο έλεγχος εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου χωρίς να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΔ, καθώς τα φορολογηθέντα εισοδήματά του προηγούμενων ετών καλύπτουν τόσο τη δηλωθείσα ζημιά όσο και τις πραγματικές δαπάνες της χρήσης.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρο 25 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας, εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ΚΦΔ, 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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που

προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 79 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: [...]

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, **μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη**, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.**»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» ισχύει:

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

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

[...]

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. **Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.**

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

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα

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

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσάυξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.** Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. [...]».

Επειδή, η ως άνω διάταξη του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ορίζει ότι το εισόδημα φυσικών προσώπων μπορεί 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. Δηλαδή, η ως άνω διάταξη θέτει προϋποθέσεις προκειμένου ο έλεγχος να προβεί σε έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν

στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή 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.»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης

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

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

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

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

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

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

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

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

- α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),
- β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά),
- γ) είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιогόνα αποτελέσματα,
- δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,
- ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Άρθρο 4

.....

Άρθρο 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις

τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.

Άρθρο 6

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7

Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Άρθρο 8

Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να

προσδιορίζεται από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

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

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

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.

- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της

παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω

- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως

τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές

διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα από τις τεχνικές ελέγχου.

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

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ` του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10

Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

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 εμμέσου 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.

Άρθρο 11

Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

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. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του

ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

Άρθρο 12: Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος βάσει της υπ' αριθ./24-08-2022 εντολής ελέγχου. Κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου, ημέρα Πέμπτη 05/01/2023 και ώρα 11:15 διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της επιχείρησης και ο έλεγχος παρέλαβε αντίγραφα των απλογραφικών βιβλίων εσόδων-εξόδων καθώς και ληφθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία για την ελεγχόμενη περίοδο. Για τον λόγο αυτό συντάχθηκε η από 05/01/2023 απόδειξη παραλαβής βιβλίων (στην οποία καταγράφονται τα στοιχεία και αρχεία που παρέδωσε ο προσφεύγων), αντίγραφο της οποίας του παραδόθηκε. Στη συνέχεια ο έλεγχος εξέτασε όλα τα ανωτέρω δικαιολογητικά στα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει συγκεκριμένη βλάβη, από την διενέργεια ελέγχου στα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης (και όχι στην έδρα της επιχείρησής του) και από την σύνταξη από τον έλεγχο απόδειξης παραλαβής (στην οποία καταγράφονται τα στοιχεία και αρχεία που παρέδωσε, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία τους) αντί έκθεσης κατάσχεσης, οι σχετικοί ισχυρισμοί του δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, από τη με ημερομηνία θεώρησης 25-10-2023 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς προκύπτει ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης για τις χρήσεις 2017 και 2018, όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντος και της συζύγου του, τα εκκαθαριστικά σημειώματα των φορολογικών ετών 2017 και 2018, καθώς και στοιχεία από το σύστημα taxis (υποσύστημα εσόδων), για τις πραγματικές οικογενειακές δαπάνες.

Πιο συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2017 το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος ήταν 3.200,38€ για τον προσφεύγοντα και το σύνολο

των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών 28.726,08€, ενώ για το φορολογικό έτος 2018 το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος ήταν 0,00€ και το σύνολο των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών 22.859,78€. Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου χωρίς να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΔ, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Σχετικά με τον 7°, 9°, 12° και 13° ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1270/2013 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΔΕΣ Α 1077357 (ΦΕΚ Β' 1136/10.05.2013) Απόφασης σε συνδυασμό με τις εγκυκλίους **ΠΟΛ. 1171/04.07.2013** και **1270/24.12.2013**, η τεχνική ανάλυση ρευστότητας προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη) και τις δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές), τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών, οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Ειδικότερα, στην στήλη πηγές κεφαλαίων / εσόδων αθροίζονται, μεταξύ άλλων, τα υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (σε Ελλάδα ή και το εξωτερικό) προσωπικών, οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης καθώς και τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (στην περίπτωση ατομικής επιχείρησης). Όσον δε αφορά τα διαθέσιμα μετρητά, στο έντυπο «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία» συμπεριλαμβάνεται δήλωση του φορολογούμενου με τα μετρητά που κατείχε στην έναρξη ή στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης, ενώ στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι ο φορολογούμενος, η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά κατά την έναρξη ή την λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται την ύπαρξη διαθεσίμων μετρητών την αρχή της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης (01/01/2017) ύψους 410.903,91€ και ισχυρίζεται ότι ο πίνακας ανάλωσης που συντάχθηκε από τον έλεγχο και από τον οποίο δεν προκύπτει διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών για ανάλωση, είναι εσφαλμένος.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο έλεγχος συνέταξε πίνακα ανάλωσης ετών 2003-2018 λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των δηλωθέντων οικογενειακών εισοδημάτων του καθώς και τις πραγματικές οικογενειακές δαπάνες (σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ.1270/2013), όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις των ως άνω ετών, από τα στοιχεία του taxis καθώς από τα στοιχεία που αντλεί η φορολογική αρχή βάσει της ΠΟΛ.1033/2013.

Ειδικότερα, το σύνολο των δηλωθέντων φορολογηθέντων οικογενειακών εισοδημάτων του ετών 2003-2018 ανέρχεται στο ποσό των **492.794,80€**, ενώ τα φορολογικά έτη **2014-2018** δηλώνει ζημιές (προηγούμενου ή του ίδιου έτους) από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επίσης, από τα στοιχεία που αντλεί η φορολογική αρχή βάσει της ΠΟΛ.1033/2013 προκύπτει ότι για τα φορολογικά έτη 2015-2018 ο προσφεύγων έχει δαπανήσει για ασφάλιστρα το ποσό των 11.483,90€, για λογαριασμούς ΔΕΚΟ το ποσό των 8.343,76€, για λογαριασμούς σταθερής και κινητής τηλεφωνίας το ποσό των 2.296,30€ και για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση του στεγαστικού του δανείου το ποσό 17.104,43€. Από τα στοιχεία του taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει καταβάλει για τα φορολογικά έτη 2003-2018 για φόρους – τέλη εισφορές το ποσό των 321.801,62€. Επίσης υπό τις υποβληθείσες δηλώσεις ετών 2011 -2018 προκύπτει ότι ο προσφεύγων τα έτη αυτά δηλώνει μεταξύ άλλων ποσά στον κωδικό 787 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από φόρο) προκειμένου να μην φορολογηθεί με τεκμήρια συνολικού ύψους 116.706,10€ και στον κωδικό 049 ποσά συνολικού ύψους 41.706,34€.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο συμπληρωμένα τα έντυπα «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης – μεταβολών – υποχρεώσεων» και «Πίνακας διαθεσίμων περιουσιακών στοιχείων», στον οποίο έχει δηλώσει από την πλευρά του διαθέσιμα μετρητά 80.000,00€ κατά την 31/12/2017 και 50.000,00€ κατά την 31/12/2018. Τα ποσά αυτά ισχυρίζεται ότι προέρχονται από προϊόν δανείου ως κεφάλαιο κίνησης 180.000€ έτους 2013 (από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει 2003), χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι τα ανωτέρω ποσά έχουν εκταμιευτεί με τη μορφή μετρητών και όχι με άλλους τρόπους πιστώσεων (έγγραφες εντολές για πληρωμή σε τρίτους, άνοιγμα ενέγγυας πιστώσεως, έκδοση εγγυητικών επιστολών, χρεωστική εγγραφή προς εξόφληση οφειλής). Επιπλέον, τα ποσά αυτά, όπως ο ίδιος ισχυρίζεται, δεν τα έχει συμπεριλάβει στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων χρήσεων, ως όφειλε. Ο έλεγχος ζήτησε επανειλημμένως από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει στοιχεία σχετικά με την

κίνηση του λογαριασμού δανείου του στην Απέστειλε και το υπ' αριθ. πρωτ. /2-6-23 έγγραφο προς την στο οποίο δεν έλαβε απάντηση. Μέχρι και την έκδοση της παρούσας απόφασης ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία σχετικά με την κίνηση του λογαριασμού δανείου του παρά μόνο αναφέρει ότι έχει κάνει αίτηση στην τράπεζα και δεν του έχει απαντήσει. Συνεπώς, βάσει των ως άνω, ο ισχυρισμός του ότι είχε τη δυνατότητα διαθεσίμων μετρητών την αρχή της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης (01/01/2017) ύψους 410.903,91€ παραμένει αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

Σχετικά με τον 5ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες 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.»

Επειδή, στο άρθρο 72 του ν.4446/2016 «Μη εκπίπτουσες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται:

«Στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, προστίθεται νέα παράγραφος ιδ', ως εξής:
«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.»»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΕ ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:[...]

- 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,[...]
- 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.».

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1061/2017 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξάιρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαίρεση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσης (22.12.2016) και επομένως, **εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά.** Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.»

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η αιτιολόγηση των λογιστικών διαφορών του ελέγχου είναι ασαφής, ελλιπής και ανεπαρκής και εν τέλη του φορολογητέου εισοδήματός του με τις Γενικές Διατάξεις.

Επειδή, ωστόσο από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 13-15) προκύπτουν τεκμηριωμένα οι λογιστικές διαφορές ανά φορολογικό έτος οι οποίες συνοπτικά παρουσιάζονται ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2017

Περιγραφή δαπάνης που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τον έλεγχο	Καθαρή αξία
Σύμφωνα με την παρ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. (δαπάνες άνω των 500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής)	9.403,27
Σύμφωνα με την παρ. ιδ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. (Μισθοδοσία που δεν καταβλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής)	10.476,03
Συνολικές Λογιστικές Διαφορές	19.879,30

Φορολογικό έτος 2018

Περιγραφή δαπάνης που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τον έλεγχο	Καθαρή αξία
Σύμφωνα με την παρ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. (δαπάνες άνω των 500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής)	27.628,54
Σύμφωνα με την παρ. ιδ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. (Μισθοδοσία που δεν καταβλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής)	31.279,24
Συνολικές Λογιστικές Διαφορές	58.907,78

Επειδή, από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε διαφορές στη μισθοδοσία προσωπικού ύψους 10.476,03€ για το φορολογικό έτος 2017 και 31.279,24€ για το φορολογικό έτος 2018 λόγω παράβασης της διάταξης της περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, ήτοι λόγω μη εξόφλησης αυτών μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε αγορές και δαπάνες του προσφεύγοντος καθαρής αξίας 9.403,27€ για το φορολογικό έτος 2017 και καθαρής αξίας 27.628,54€ για το φορολογικό έτος 2018 λόγω παράβασης της διάταξης της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, ήτοι λόγω μη εξόφλησης αυτών μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, η διάταξη της περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 ορίζει σαφώς τη μη έκπτωση δαπανών 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. Επιπλέον, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1061/2017, η εν λόγω ρύθμιση αφορά δαπάνες μισθοδοσίας που πραγματοποιούνται από τον μήνα Ιανουάριο του 2017 και μετά.

Επειδή, η διάταξη της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 ορίζει σαφώς τη μη έκπτωση δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500€, για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η εξόφληση μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής από τον λήπτη των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικά από τα οποία να προκύπτει ότι οι ως άνω δαπάνες εξοφλήθηκαν με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής όπως αποδεικτικά καταθέσεων, τραπεζικές επιταγές πληρωμής κ.λπ. παρά μόνο προσκομίζει αναλυτικές καρτέλες λογαριασμού των αντισυμβαλλόμενων, τα οποία σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύουν την εξόφληση των τιμολογίων με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εξοφλήσεις των προμηθευτών γίνονταν από τον υπ' αριθ. λογαριασμό του στην, ωστόσο δεν προσκόμισε επιταγές, και επιπλέον, από την επισκόπηση του λογαριασμού δεν βρέθηκαν οι εξοφλήσεις των υπό κρίση τιμολογίων. Ομοίως, δεν προσκόμισε στοιχεία για την εξόφληση της μισθοδοσίας με τραπεζικό μέσο. Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Σχετικά με τον 3ο και 4ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι υπάρχουν διαφορετικές διαπιστώσεις μεταξύ του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 και άρθρο 62 του Ν. 4987/2022) και της Έκθεσης Ελέγχου.

Επειδή, ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι δεν υφίστανται διαφοροποιήσεις μεταξύ του σημειώματος διαπιστώσεων και της έκθεσης ελέγχου, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Διαφορά φορολογητέου Εισοδήματος	Έκθεση Ελέγχου Διαφορά φορολογητέου Εισοδήματος
2017	20.901,15€	20.901,15€
2018	55.624,25€	55.624,25€

Συνεπώς, βάσει των ως άνω ουδεμία διαφορά προκύπτει μεταξύ του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και της Έκθεσης Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον 8ο, 10ο και 11ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ.:

«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, ο προσφεύγων επικαλείται ότι δεν εφαρμόστηκε σωστά η τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας καθώς:

- Δεν ελήφθησαν υπόψη τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών κατά την 01/01-31/12 κάθε έτους.
- Από την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων θα έπρεπε να αφαιρεθούν οι τόκοι του επιχειρηματικού δανείου, διότι αυτοί έχουν προστεθεί ήδη στις επιχειρηματικές δαπάνες εκάστου έτους κατά το προσδιορισμό των καθαρών κερδών και η μη αφαίρεση αυτών συνιστά διπλή επιβάρυνση ως προς τον προσδιορισμό του τελικού διαθέσιμου εισοδήματός του.
- Έγινε λανθασμένος ο συνυπολογισμός στις δαπάνες του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης της ρευστότητας των λογιστικών διαφορών του ελέγχου που ο ίδιος έλεγχος απέρριψε κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός του με τις Γενικές Διατάξεις.

Επειδή, εν προκειμένω, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος εφάρμοσε την έμμεση τεχνική της ρευστότητας. Η ως άνω τεχνική προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου. Από την εφαρμογή της ανωτέρω μεθόδου η διαφορά μεταξύ της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται από τα στοιχεία που θα προσκομίσουν οι φορολογούμενοι, υπόκειται σε φορολόγηση.

Επειδή, η απόρριψη των δαπανών πάνω από 500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο καθώς δεν προσκομίστηκαν σχετικά δικαιολογητικά, προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ.23 του Ν.4172/2013. Τα παραπάνω δεν σχετίζονται με τον υπολογισμό των διαφορών βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, από τις υποβληθείσες καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3) προκύπτει ότι για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ο προσφεύγων δεν δήλωσε ποσά χρεωστικών τόκων και συναφών εξόδων, και συνεπώς το γεγονός ότι ο έλεγχος τα έλαβε υπόψη δεν συνιστά διπλή επιβάρυνση για τον προσφεύγοντα, όπως εκείνος ισχυρίζεται. Επιπλέον, τα στοιχεία για την αποπληρωμή των προσωπικών/επαγγελματικών δανείων ο έλεγχος τα άντλησε από το ηλεκτρονικό αρχείο σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1033/2014, από το οποίο προκύπτει ότι ποσό 1.951,1€ για το φορολογικό έτος 2017 και ποσό 2.527,18€ για το φορολογικό έτος 2018 αφορά στεγαστικό δάνειο, καθώς και από την κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού (είδος λογαριασμού φυσικών προσώπων/ατομικών επιχειρήσεων) που προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα και από τον οποίο προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2017 πληρώθηκε το ποσό των 7.628,81€ και για το φορολογικό έτος 2018 το ποσό των 3.100,00€.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι επιβαρύνθηκε διπλά με τόκους επιχειρηματικού δανείου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου και μετά την αξιολόγηση των προσκομισθέντων στοιχείων από τον προσφεύγοντα, διαπιστώθηκαν οι κάτωθι διαφορές ανά φορολογικό έτος:

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	73.319,35	78.892,45
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	88.633,67	135.941,70
Υπόλοιπο	-15.314,32€	- 57.049,25€

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι κατά τη σύνταξη του πίνακα ανάλωσης ρευστότητας ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017 και 2018 τα οποία παρουσιάζονται στον κάτωθι πίνακα, καθώς έκρινε ότι αυτά δεν προέρχονται από δηλούμενο και φορολογητέο εισόδημα.

	ΧΡΗΣΗ 01/01- 31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 01/01- 31/12/2018		ΧΡΗΣΗ 01/01- 31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 01/01- 31/12/2018
Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	7.836,03€	1.186,16€	Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.186,16€	4.178,04€

Επειδή, κατά τη σύνταξη του πίνακα ανάλωσης ρευστότητας λαμβάνονται υπόψη τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και από την εφαρμογή της ανωτέρω μεθόδου η διαφορά μεταξύ της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», διαμορφώνεται ως κάτωθι και προκύπτουν οι εξής διαφορές:

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	81.155,38	80.078,61
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	89.819,83	140.119,74

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ΚΦΔ (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: « 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.2..., 3..., 4..., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, 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. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 6.

Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: “ Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...” . Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. *ad hoc* ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79§6 του ν.2717/1999 :

«Το δικαστήριο δεν μπορεί, με την απόφασή του, να καταστήσει χειρότερη τη θέση του προσφεύγοντος».

Επειδή, συνεπώς, κατά την ως άνω γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, από τον ανωτέρω τροποποιημένο πίνακα προκύπτει ότι:

- Για το φορολογικό έτος 2017 ο προσφεύγων εξακολουθεί φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις καθώς με τις γενικές διατάξεις προέκυψε φορολογητέο εισόδημα 20.901,15€ το οποίο είναι μεγαλύτερο από το φορολογητέο εισόδημα 8.664,45€ που προέκυψε με την έμμεση μέθοδο προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.
- Για το φορολογικό έτος 2018 προκύπτει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ύψους 60.041,13€ έναντι του ελέγχου ύψους 57.049,25€ .

Επειδή, ωστόσο βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων και νομολογίας στο πλαίσιο επανεξέτασης της υπόθεσης δεν δύναται να χειροτερεύσει η θέση του προσφεύγοντος, οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος δεν τροποποιούνται.

Σχετικά με τον 16° και 17° ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

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

Σχετικά με τον 14° και 15° ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25/10/2023 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις

κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη απόδειξης της νομικής βάσης και των γεγονότων/περιστάσεων που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων με τρόπο σαφή, επαρκή και ειδικό, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση:

Α) της υπ' αριθ...../25-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς,

Β) της υπ. αριθ. /25-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Υπ' αριθ. /25-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς:

Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος	20.901,15 €
Ζημιές προηγούμενων ετών	76.037,74€

Β) Υπ' αριθ. /25-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς:

Διαφορά φόρου	18.612,50 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ	9.306,25 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.918,75 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.