



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 669

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
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 ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **23-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Πάτρας, επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθμ. /**17-10-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2016**, β) της υπ' αριθμ..... /**17-10-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017**, γ) της υπ' αριθμ. /**17-10-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2017-31/12/2017**, δ) της υπ' αριθμ. /**17-10-2023** Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 58^Α παρ. 1 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2016 (01/01/2016 έως 17/10/2016)**, ε) της υπ' αριθμ. /**17-10-2023** Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 58^Α παρ.

- 1 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2017 (16/10/2016 έως 31/12/2017)** και στ) της υπ' αριθμ./**17-10-2023** Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2023** και της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά την 24/10/2023, και μετά τη μελέτη όλων των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**17-10-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2016** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 2.442,93 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 1.221,47 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 298,16 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.962,56 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./**17-10-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 6.913,02 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 3.456,51 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 498,47 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **10.868,00 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./**17-10-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2017-31/12/2017** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 926,29 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 463,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.389,43 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./**17-10-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 58^Α παρ. 1 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2016 (01/01/2016 έως 17/10/2016)**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **104,13 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση : **δεν εξέδωσε** τουλάχιστον δέκα τρία (13) φορολογικά στοιχεία σε πελάτες του συνολικής καθαρής αξίας 896,63 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 208,26 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθμ./**17-10-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 58^Α παρ. 1 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2017 (16/10/2016 έως 31/12/2017)** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **250,00 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση : **δεν εξέδωσε** τουλάχιστον τρία (3) φορολογικά στοιχεία σε πελάτες του συνολικής καθαρής αξίας 693,55 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 166,45 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθμ./**17-10-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2023** και της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **250,00 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση : **δεν προσκόμισε** στον έλεγχο τις αναλυτικές κινήσεις και τις συγκεντρωτικές ημερήσιες αποστολές

κινήσεων — συναλλαγών της επιχείρησής του μέσω τερματικών συσκευών ανάγνωσης πιστωτικών καρτών (POS), τα στοιχεία των εν χρήσει POS καθώς και τα πλήρη στοιχεία των συμβεβλημένων παρόχων υπηρεσιών πληρωμών (συμβάσεις, IBAN, και κινήσεις συνδεδεμένων τερματικών POS).

Στον προσφεύγοντα, ο οποίος έχει ως αντικείμενο εργασίας, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος στα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με την με αριθμό/09-02-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάτρας. Ο προσφεύγων κατά το 5ο έτος υπέβαλε τροποποιητική δήλωση, ήτοι για το 2016 υπέβαλε στις 18/04/2022 τροποποιητική δήλωση και βάση του άρθρου 36 παρ. 2α του ΚΦΔ παρατείνεται κατά ένα έτος η παραγραφή. Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνέπεια του αρ.πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ...../2-7-2020 ΕΞ εγγράφου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το οποίο διαβιβάστηκε το από 30/6/2020 Πληροφοριακό Δελτίο και η από 24/6/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014(ΕΛΠ) και του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), σύμφωνα με τα οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον, με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 3.500,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 840,00 ευρώ.

Η Δ.Ο.Υ. Πάτρας για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017 πραγματοποίησε και έλεγχο μέσω του Συστήματος Τραπεζικών Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ) για δανειακούς και καταθετικούς λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος, συνδικαιούχος, οφειλέτης και εγγυητής κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 62, 15 παρ.1 και 3 του Ν.4170/2013 (ΦΕΚ 163/12-7-2013) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4987/2022.

Από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων και από τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στην διάθεσή του διαπιστώθηκε :

A) το φορολογικό έτος 2016

– **Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη** συνολικού ποσού 1.904,89 ευρώ, καθαρής αξίας 1.541,79 ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 159,41 ευρώ και ΦΠΑ 24% ποσού 203,68 ευρώ, **από μη έκδοση** τουλάχιστον δέκα έξι (16) φορολογικών στοιχείων σε πελάτες του, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 11, 12 & 13 του Ν.4308/2014.

– **Προσαύξηση περιουσίας** από άγνωστη πηγή και αιτία συνολικού ποσού 3.819,00 ευρώ (3.739,00 + 80,00).

B) το φορολογικό έτος 2017

– **Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη** συνολικού ποσού 60,00 ευρώ, καθαρής αξίας 48,39 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 11,61 ευρώ **από μη έκδοση** τουλάχιστον ενός (1) τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου σε πελάτες του, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 11, 12 & 13 του Ν.4308/2014.

– **Προσαύξηση περιουσίας** από άγνωστη πηγή και αιτία συνολικού ποσού 7.920,00 ευρώ. Επιπλέον κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε η **ύπαρξη λογιστικών διαφορών**, ήτοι μη εκπιπτόμενων δαπανών κατά τις διατάξεις του Ν.4172/2013, ως ακολούθως :

μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει ελέγχου	Φορ. Έτος 2016	ΦΠΑ έτους 2016	Φορ. Έτος 2017	ΦΠΑ έτους 2017
εικονικά φορ. Στοιχεία			3.500,00	840,00
Μη καταβληθείσες ασφαλ. Εισφορές	2.860,74		660,48	
Μη καταβληθείσες δαπάνες μισθοδοσίας με τραπεζικό μέσο			3.492,28	

μη εκπιπτόμενες δαπάνες κατά το άρθρο 22 Ν.4172/2013	2.202,14	233,21	1.190,05	69,02
μη εκπιπτόμενες αποσβέσεις	2.207,66		2.207,66	
μη εκπιπτόμενες δαπάνες κατά το άρθρο 15 παρ.1 του Β.Δ 24.9/20-10-1958	461,00		160,00	
Σύνολο	7.731,54	233,21	11.210,47	909,02

Ο έλεγχος, διαπίστωσε ότι κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017 πληρούνταν οι προϋποθέσεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους καθώς α) διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας και προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτίας,

β) διαπιστώθηκε ότι το έτος 2017 ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 3.500,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ ποσού 840,00 ευρώ,

δ) ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τις αναλυτικές κινήσεις και τις συγκεντρωτικές ημερήσιες αποστολές κινήσεων – συναλλαγών της επιχείρησης μέσω τερματικών συσκευών ανάγνωσης πιστωτικών καρτών (POS), τα στοιχεία των εν χρήσει POS καθώς και τα πλήρη στοιχεία των συμβεβλημένων παρόχων υπηρεσιών πληρωμών (συμβάσεις, IBAN, και κινήσεις συνδεδεμένων τερματικών POS),

γ) το βάσει δηλώσεων δηλωθέν εισόδημά του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής του τις υπό έλεγχο χρήσεις,

και προς τούτο προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα και με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 του Ν.4172/2013 και 27 του Ν.4987/2022 και συγκεκριμένα με την μέθοδο της ανάλυσης ρευστότητας, μετά και την με αριθμό πρωτ./27-7-2023 απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάτρας που εκδόθηκε κατόπιν της από 24/07/2022 εισήγησης της ελέγκτριας που έφερε την εντολή ελέγχου.

Ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/17-2-2014 και προσδιόρισε το τελικό φορολογητέο εισόδημα συγκρίνοντας το προσδιορισθέν συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα από όλες τις πηγές / κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο με το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές / κατηγορίες εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, έλαβε το μεγαλύτερο.

Αναλυτικά ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος, κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, με βάση τον έλεγχο των γενικών φορολογικών διατάξεων και των έμμεσων τεχνικών όπως και η τελική φορολογητέα διαφορά βάσει ελέγχου απεικονίζεται στους παρακάτω πίνακες:

A. ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (γενικές διατάξεις)	2016	2017
Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	73.125,44	41.551,25
ΠΛΕΟΝ αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη	1.541,79	48,39
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	74.667,23	41.599,64

Προσδιορισμός καθαρών κερδών ελέγχου (γενικές διατάξεις)	Φορ. Έτος 2016	Φορ. Έτος 2017
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	74.667,23	41.599,64

Μείον Κόστος Πωληθέντων	894,67	933,12
Μείον Δαπάνες χρήσης βάσει δήλωσης	61.899,19	64.389,26
Κέρδη Χρήσης	11.897,76	-23.722,74
Πλέον Λογιστικές Διαφορές Ελέγχου	7.731,54	11.210,47
Καθαρά κέρδη ελέγχου	19.604,91	-12.512,27

Φορολογητέο εισόδημα ελέγχου (γενικές διατάξεις)	Φορ. Έτος 2016	Φορ. Έτος 2017
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	19.604,91	-12.512,27
Πλέον εισόδημα από μισθωτή εργασία		1.836,00
Πλέον εισόδημα Αγνώστου πηγής	3.819,00	7.920,00
Σύνολο	23.423,91	9.756,00
Φορολογητέο εισόδημα	23.423,91	9.756,00

Β. ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ανάλυση ρευστότητας)

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ/ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	Φορ. Έτος 2016	Φορ. Έτος 2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	Φορ. Έτος 2016	Φορ. Έτος 2017
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	44,11	162,92	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	162,92	554,21
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις			3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	73.125,44	41.551,25	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές		1.836,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	3.610,00	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	8.578,34	4.346,78	6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας	894,67	933,12
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	55.486,51	61.610,53
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων		
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη			9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες		
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	3.877,22		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	24.539,98	2.031,20
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων			11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης	9.782,98	5.334,83

			(προσωπικές/οικογενειακές)		
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων			12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτεών		2.046,42
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.		
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /νων		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων (τοκοί δανείων, εξόδα δανείων,)		
ΣΥΝΟΛΟ	85.625,11	47.896,95	ΣΥΝΟΛΟ	94.477,06	72.510,31

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	Φορ. Έτος 2016	Φορ. Έτος 2017
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	85.625,11	47.896,95
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	94.477,06	72.510,31
Υπόλοιπο	-8.851,95	-24.613,36

Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου (ανάλυση ρευστότητας)		
Φορολογικό Έτος	1/1-31/12/2016	1/1-31/12/2017
Φορολογητέο δηλωθέν εισοδήμα	10.331,58	1.836,00
Πλέον Διαφορές Εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει έμμεσων τεχνικών	8.851,95	24.613,36
Φορολογητέο Εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	19.183,53	26.449,36

Γ. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Ν.4172/2013 ΚΑΙ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΕΜΜΕΣΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ (άρθρο 27 του ΚΦΔ).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
	(α)	(β)	(γ)	(ε)=μέγιστο [(α),(β),(γ)]
2016	10.331,58	19.183,53	23.423,91	23.423,91
2017	1.836,00	26.449,36	9.756,00	26.449,36

Οι διαφορές φόρου που προέκυψαν ύστερα από τις ανωτέρω διαπιστώσεις καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα και για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Η κρίση περί εικονικότητας θα πρέπει να περιοριστεί αποκλειστικά και μόνο στην εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι ως προς τη συναλλαγή.
- Εσφαλμένη η επιλογή αλλά και η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας.

- Ο φορολογικός έλεγχος επιβάλλει δύο φορές την ίδια φορολογία επί του ίδιου εισοδήματός του.

- Στη σελ. 47 της οικείας έκθεση ελέγχου, στον τελευταίο πίνακα, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ποσά των καταβληθέντων φόρων για το 2016 σε 9.782,98 ευρώ και για το έτος 2017 σε 947,20 ευρώ. Αντίθετα στο πίνακα στις σελ 49-50, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, αύξησε τα ποσά των φόρων σε 24.539,98 ευρώ για το έτος 2016 και σε 2.031,20 ευρώ για το έτος 2017.

- Εσφαλμένα η φορολογική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς της και τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε για τις πιστώσεις από τερματικά Pos.
- Όσον αφορά τις καταθέσεις μετρητών, έγιναν από τον ίδιο από χρήματα που λάμβανε σταδιακά από το ταμείο της επιχείρησης από τις εισπράξεις σε μετρητά για τις οποίες έχουν εκδοθεί και σχετικές ΑΠΥ, προκειμένου να καλύψει υποχρεώσεις που πλήρωνε διατραπεζικά.
- Όσον αφορά την έκπτωση των δαπανών των λογαριασμών ΔΕΚΟ, καταχωρούνται με βάση την ημερομηνία έκδοσης και πληρωμής.

Ως προς τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] **Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. . Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο [...]**».

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε,

και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, όπως περιγράφεται στο στοιχείο). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά τούτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012).

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 μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου» με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα 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» και με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου κώδικα ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα. 2) Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη

μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

Επειδή, από την από 24/6/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου της **ΥΕΔΔΕ Αττικής**, καθώς και από οικείες εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ Πατρών σχετικά με την επιχείρηση, με **ΑΦΜ**, η οποία εξέδωσε προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.500,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 840,00 ευρώ, προκύπτουν τα εξής:

-έχει κάνει παύση εργασιών στις 31-07-2017. Ο έλεγχος μετέβη στις 19-02-2020 στην οικία του επί της οδού, και επέδωσε (θυροκόλλησε) την με αρ. /19-02-2020 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2015 , 2016 και 2017. Επίσης επέδωσε (θυροκόλλησε) την με αριθμό πρωτ.ΕΞ ΕΜΠ /09-10-2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε

-το ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (Σ.Ε.Π.Ε.) με το με αρ. πρωτ. ΕΞ-...../24-01-2020 έγγραφο του γνώρισε στον έλεγχο ότι η ελεγχόμενη οντότητα για τα έτη 2015,2016 και 2017 δεν απασχολούσε προσωπικό.

-με το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου ΓΔΗΛΕΔ ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α ΕΞ/31 -01 -2020 έγγραφο, το τμήμα Α' Εφαρμογών Τελωνειακών Διαδικασιών της ΑΑΔΕ πληροφόρησε τον έλεγχο ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών για την ελεγχόμενη επιχείρηση.

- από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας από το σύστημα elenxis προκύπτει ότι δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις .

- από τις καταστάσεις εξόδων (αγορών) που υπέβαλε η ελεγχόμενη προκύπτει ότι στην χρήση 2015 σε σύνολο εξόδων 385.745,91 ευρώ το ποσό των 373.726,22 ευρώ αφορά την λήψη εικονικών στο σύνολο φορ. στοιχείων έκδοσης ΙΚΕ, στην χρήση 2016 σε σύνολο εξόδων 1.061,028,94 ευρώ το ποσό των 1,048.933,03 ευρώ αφορά την λήψη εικονικών στο σύνολο φορ. στοιχείων έκδοσης ΙΚΕ, στην χρήση 2017 ο ελεγχόμενος δεν δηλώνει καθόλου έξοδα ενώ από την κατάσταση εσόδων των αντισυμβαλλόμενων το ύψος των αγορών της ελεγχόμενης οντότητας το 2017 είναι μόλις 3.287,99 ευρώ.

-προκύπτει από τα προαναφερθέντα απόλυτη ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

- ο ελεγχόμενος είναι πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος στην οντότητα Α.Ε. με Α.Φ.Μ. για την οποία έχει συνταχθεί έκθεση μερικού ελέγχου από την **ΥΕΔΔΕ Αττικής** με τις διαπιστώσεις ότι στην χρήση 2013 έλαβε 52 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.033.855,95 ευρώ και εξέδωσε 958 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.201.675,93 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων προεκυψε ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που έλαβε και εξέδωσε ανά είναι εικονικά στο σύνολο τους .

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κρίση περί εικονικότητας θα πρέπει να περιοριστεί αποκλειστικά και μόνο στην εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι ως προς τη συναλλαγή και προσκομίζει στιγμιότυπο οθόνης από την παλιά του ιστοσελίδα.

Επειδή ωστόσο : α) ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο σχετικά με το πρόσωπο, που όπως αναφέρει του σχεδίασε την ιστοσελίδα και τα διαφημιστικά φυλλάδια, β) στα εν λόγω τιμολόγια δεν αναγράφεται ο Α.Φ.Μ. του προμηθευτή, γ) δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο η «**ΒΑΣΗ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ Ι.Σ.**» που αναγράφεται στα ληφθέντα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει το πλήθος των φυλλαδίων που έλαβε καθώς το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας που αφορά η κάθε φάση συμφωνίας που αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία («**ΣΙΤΕ ΦΑΣΗΣ Α'** », «**ΣΙΤΕ ΦΑΣΗΣ Β'** », «**ΣΙΤΕ ΦΑΣΗΣ Γ'** » και «**ΣΙΤΕ ΦΑΣΗΣ Δ'** ») ξεχωριστά ή και συνολικά.

Επειδή τα από μέρους του προσκομιζόμενα στοιχεία δεν είναι ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων από την, με **ΑΦΜ**, ούτε προβάλλονται νέοι ισχυρισμοί πέραν αυτών που είχαν προβληθεί ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν.

Επειδή οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΥΕΔΔΕ Αττικής και ΔΟΥ Πάτρας) απέδειξαν ότι η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, απορριπτόμενου ως αβάσιμου του ανωτέρω ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Κατά συνέπεια τα εννέα (9) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 3.500,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 840,00 ευρώ, έκδοσης με **ΑΦΜ** που ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του το έτος 2017 ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορ. Έτους 2017.

Ως προς την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

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, οι διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

«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.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

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. 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...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-02-2014 με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογούμενων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού.”:

«...Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

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

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

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

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

...

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

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

Επειδή σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, ο έλεγχος μεταξύ άλλων διαπίστωσε τα εξής για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017:

α) διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας και προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτίας,

β) διαπιστώθηκε ότι το έτος 2017 ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 3.500,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 840,00€,

δ) ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τις αναλυτικές κινήσεις και τις συγκεντρωτικές ημερήσιες αποστολές κινήσεων – συναλλαγών της επιχείρησης μέσω τερματικών συσκευών ανάγνωσης πιστωτικών καρτών (POS) , τα στοιχεία των εν χρήσει POS καθώς και τα πλήρη στοιχεία των συμβεβλημένων παρόχων υπηρεσιών πληρωμών (συμβάσεις, IBAN, και κινήσεις συνδεδεμένων τερματικών POS)

γ) το βάσει δηλώσεων δηλωθέν εισόδημά του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής του τις υπό έλεγχο χρήσεις,

και προς τούτο προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα και με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 του Ν.4172/2013 και 27 του Ν.4987/2022 και συγκεκριμένα με την μέθοδο της ανάλυσης ρευστότητας, μετά και την με αριθμό πρωτ...../27-7-2023 απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάτρας που εκδόθηκε κατόπιν της από 24/07/2022 εισήγησης της ελέγκτριας που έφερε την εντολή ελέγχου.

Επειδή επιπλέον, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, η επιλογή της μεθόδου της ανάλυσης ρευστότητας ως καταλληλότερης έγινε ορθώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πατρών λαμβανομένων υπόψη των παρακάτω:

✓ Τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα,

✓ τις πληροφορίες που προκύπτουν από τα ηλεκτρονικά συστήματα ELENXIS/TAXIS ,

✓ τα στοιχεία που δηλώθηκαν με τα έντυπα «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης – μεταβολές – υποχρεώσεις» και το έντυπο «Πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων» όπου, μεταξύ των άλλων, ο ελεγχόμενος δηλώνει ότι δεν διέθετε μετρητά στην έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου, ήτοι την 1/1/2016,

✓ τα στοιχεία που αντλήθηκαν μέσω του Συστήματος Τραπεζικών Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ) στα οποία περιλαμβάνονται πληροφορίες για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται στο όνομα του προσφεύγοντα (για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017,

✓ Το γεγονός ότι ο προσφεύγων παρέχει υπηρεσίες γυμναστηρίου που καθιστούν ανέφικτο τον έλεγχο με τη μέθοδο των αναλογιών ή της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών»,

✓ Το γεγονός ότι η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας είναι μια καταγραφή της ροής χρημάτων λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά γεγονότα και 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 - ΠΟΛ. 1270/2013),

✓ Το γεγονός ότι τόσο οι εισπράξεις όσο και οι δαπάνες του προσφεύγοντα τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους πραγματοποιούνται κυρίως μετρητοίς.

Επειδή με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας προσδιορίζεται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται, υπόκειται σε φορολόγηση. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης της ρευστότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς η Φορολογική Αρχή εφάρμοσε ορθώς τις διατάξεις του άρθ. 9 της ΠΟΛ. 1050/2014.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στη σελ. 47 της οικείας έκθεσης ελέγχου, στον τελευταίο πίνακα, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ποσά των καταβληθέντων φόρων για το 2016 σε 9.782,98 ευρώ και για το έτος 2017 σε 947,20 ευρώ. Αντίθετα στο πίνακα στις σελ 49-50, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, αύξησε αυθαίρετα τα ποσά των φόρων σε 24.539,98 ευρώ για το έτος 2016 και σε 2.031,20 ευρώ για το έτος 2017.

Ωστόσο οι πίνακες στη σελ. 47 της οικείας έκθεσης ελέγχου αφορούν ποσά φόρων που δεν κινήθηκαν μέσω του τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, αλλά κατατέθηκαν μετρητοίς σε τραπεζικά ιδρύματα, προκειμένου να αποδοθούν στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τα τελικά ποσά των καταβληθέντων φόρων για τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017 περιγράφονται αναλυτικά σε πίνακες στις σελ 53-55 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ως αυτά προέκυψαν από το σύστημα taxis της υπηρεσίας σε συνδυασμό με τις τραπεζικές κινήσεις του προσφεύγοντα, όπως αυτές αντλήθηκαν από το Σύστημα Τραπεζικών Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ). Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την προσαύξηση

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ορίζεται: «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 στις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ, ορίζεται: «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 στην ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή

αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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.....

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

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

5.4.....Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : «**(Α) ...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 και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον 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 (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, 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 δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος ..**

Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, ...».

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη αποδοχής από τον έλεγχο των συμπληρωματικών στοιχείων-πληροφοριών επιμέρους συναλλαγών, αναφέρουμε ότι τα στοιχεία αυτά **δεν αποτελούν νέα στοιχεία, στερούνται αποδεικτικής ισχύος, εξετάστηκαν από την ελεγκτική αρχή και απορρίφθηκαν, ενώ κανένα νέο στοιχείο και δεδομένο δεν αναφέρεται, ικανό να ανατρέψει τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τις διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αναγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου.**

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα σχετικά με τις καταθέσεις μετρητών, αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς **δεν προέκυψε ο καταθέτης και δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία, τραπεζικά παραστατικά ή άλλα δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ο καταθέτης και το είδος της συναλλαγής για κάθε περίπτωση και ως εκ τούτου κρίθηκαν ορθώς από τον έλεγχο ως αγνώστου πηγής.**

Ως προς την έκπτωση των δαπανών των λογαριασμών ΔΕΚΟ

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 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, 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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι λογαριασμοί ΔΕΚΟ, καταχωρούνται με βάση την ημερομηνία έκδοσης και πληρωμής. Ωστόσο ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, καθώς οι **δαπάνες αναγνωρίζονται στην χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή ο προσφεύγων δεν προβάλλει ισχυρισμούς για τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή κατόπιν τούτων, το τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα προσδιορίζεται

ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
	(α)	(β)	(γ)	(ε)=μέγιστο [(α),(β),(γ)]
2016	10.331,58	19.183,53	23.423,91	23.423,91
2017	1.836,00	26.449,36	9.756,00	26.449,36

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφαιζουμε

Την απόρριψη της από **23-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθμ./**17-10-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2016** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Διαφορά φόρου	2.442,93 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.221,47 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	298,16 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.962,56 €

β) της υπ' αριθμ./**17-10-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Διαφορά φόρου	6.913,02 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.456,51 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	498,47 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.868,00 €

γ) της υπ' αριθμ./**17-10-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2017-31/12/2017** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Διαφορά φόρου	926,29 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	463,14 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.389,43 €

δ) της υπ' αριθμ./17-10-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 58^Α παρ. 1 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016 (01/01/2016 έως 17/10/2016) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Συνολικό ποσό : 104,13 €

ε) της υπ' αριθμ./17-10-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 58^Α παρ. 1 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 (16/10/2016 έως 31/12/2017) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Συνολικό ποσό : 250,00 €

στ) της υπ' αριθμ./17-10-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Συνολικό ποσό : 250,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.