



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1537

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ .. ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 - 1312350

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία 19/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατά: α) υπ' αριθ. /14-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθ. /14-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, και γ) της υπ' αριθ. /14-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, δ) /14-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, και ε) της υπ' αριθ.

...../14-12-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η μεταρρύθμιση και την οικεία από 14/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. – ν.4987/2022.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./14-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 73.572,94 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 36.786,47 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 17.455,86 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 127.815,27 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./14-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 61.123,76 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 30.561,88 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 14.150,62 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 105.836,26 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./14-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσού 23,54 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./14-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσού 41,99 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./14-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 ευρώ, λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθ./21-03-2023 αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 14/12/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. – ν.4987/2022, η οποία συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./01-09-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

Μετά την κοινοποίηση της ως άνω εντολής ελέγχου και τη με αριθμό πρωτ./05-09-2022 γνωστοποίηση για τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων βάσει διατάξεων του ν.4512/2018 ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 με την οποία τροποποίησε το ποσό του κωδικού 413

«Ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας» του εντύπου Ε1 από 154.928,64 ευρώ σε 152.711,76 ευρώ.

Ακολούθως, για τις ανάγκες διενέργειας του ελέγχου, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, ο οποίος διατηρεί επιχείρηση παροχής γευμάτων, με τη με αριθμό πρωτ./21-03-2023 επιστολή, τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολές – Υποχρεώσεις» της ΠΟΛ.1171/2013, προκειμένου να τα προωθήσει στον έλεγχο συμπληρωμένα με όλες τις ζητηθείσες πληροφορίες, χωρίς ωστόσο να ανταποκριθεί μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της οικείας έκθεσης ελέγχου, με συνέπεια την επιβολή του προβλεπόμενου προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022.

Κοινοποιήθηκε επιπλέον η αριθμό πρωτ./28-03-2023 πρόσκληση για την προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων για τις ελεγχόμενες χρήσεις, στην οποία ανταποκρινόμενος προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία φορολογικών ετών 2018 και 2019.

Στα πλαίσια προσδιορισμού του εισοδήματος του προσφεύγοντος βάσει των γενικών διατάξεων, και ακολουθώντας τις προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις της Απόφασης ΠΟΛ.1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ο έλεγχος διαπίστωσε τα κάτωθι:

1. Από προγενέστερους προληπτικούς ελέγχους στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος προέκυψε, για το φορολογικό έτος 2018, η μη έκδοση έξι (6) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 98,06 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 23,54 ευρώ, και για το φορολογικό έτος 2019 η μη έκδοση έξι (6) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 141,85 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 18,45 ευρώ.

2. Εξοφλήθηκαν με μετρητά παραστατικά αγορών – δαπανών αξίας εκάστου άνω των 500,00 ευρώ συνολικού ποσού 1.862,05 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 369,88 ευρώ, εντός του 2018, και αντίστοιχα συνολικού ποσού 1.379,88 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 272,88 ευρώ, εντός του 2019 ενώ για τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 5.077,70 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 910,06 ευρώ, φορολογικού έτους 2018, και συνολικής καθαρής αξίας 4.596,41 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 646,07 ευρώ, για το 2019, τα οποία εξοφλήθηκαν πλήρως ή κατά το μεγαλύτερο μέρος με μετρητά, παρατηρήθηκε ο καταχρηστικός κατακερματισμός με την έκδοση δύο ή τριών τιμολογίων από τον ίδιο προμηθευτή τη ίδια ημέρα, προκειμένου η αξία εκάστου να είναι κάτω των 500,00 ευρώ.

3. Στο έντυπο αναλυτικής κατάστασης μισθωμάτων, φορολογικού έτους 2019, δηλώθηκε εισόδημα από ιδιόχρηση ακινήτου διάρκειας 2 μηνών 713,14 ευρώ έναντι του ορθού 1.069,04 ευρώ, όπως υπολογίστηκε με εφαρμογή συντελεστή 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου (213.808,90 ευρώ) και ακολούθως αναγωγή στο δίμηνο, επομένως η επιχείρηση εξέπεσε 355,90 ευρώ περισσότερα από το προβλεπόμενο ποσό.

4. Από τον έλεγχο της αυτοτέλειας των χρήσεων προέκυψε ότι ποσό δαπανών καθαρής αξίας 50,97 ευρώ που δηλώθηκε στο φορολογικό έτος 2018 και ποσό δαπανών καθαρής αξίας 6.208,26 ευρώ που δηλώθηκε στο φορολογικό έτος 2019 αφορούσε άλλες χρήσεις.

5. Κατόπιν σύγκρισης των μισθοδοτικών καταστάσεων των δύο ελεγχόμενων χρήσεων με τις αντίστοιχες τραπεζικές εξοφλήσεις προέκυψε ότι δαπάνες μισθοδοσίας συνολικού ύψους 3.868,03 ευρώ, που αφορούν το φορολογικό έτος 2018, και δαπάνες μισθοδοσίας συνολικού ύψους 2.571,61 ευρώ, που αφορούν το φορολογικό έτος 2019, εξοφλήθηκαν κατά ένα μέρος με μετρητά, με συνέπεια ολόκληρο το ποσό να θεωρείται μη εκπεστέο, επιπλέον δε στα τηρούμενα βιβλία και κατ' επέκταση στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων (Ε3) του 2019 έχει αναγραφεί δαπάνη μισθοδοσίας μεγαλύτερη κατά 773,13 ευρώ σε σχέση με την αντίστοιχη δαπάνη της μισθοδοτικής κατάστασης.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ήτοι των εσόδων για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό εντός του 2018 ύψους 98,06 ευρώ και εντός του 2019 ύψους 141,85 ευρώ, καθώς και των εξόδων που αφαιρέθηκαν από τα έσοδα της επιχείρησης κατά παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) συνολικού ύψους 10.858,75 ευρώ για το 2018 και 17.032,86 ευρώ για το 2019, προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά αποτελέσματα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα Έσοδα	240.962,70	240.962,70	
Πλέον: αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη		98,06	98,06
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων	240.962,70	241.060,76	98,06
Μείον: Κόστος Πωληθέντων	242.626,80	242.626,80	
Μικτά κέρδη	- 1.664,10	- 1.566,04	98,06
Μείον: έξοδα χρήσης	178.783,35	178.783,35	
Καθαρά κέρδη / ζημίες	- 180.447,45	- 180.349,39	98,06
Πλέον: λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	56,00	56,00	
Πλέον: διαφορές λογιστικής – φορολογητέας βάσης που δηλώθηκαν	470,26	470,26	
Πλέον: λογιστικές διαφορές ελέγχου		10.858,75	10.858,75
Σύνολο καθαρών κερδών / ζημιών	- 179.921,19	- 168.964,38	10.956,81

Φορολογικό έτος 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα Έσοδα	306.347,07	306.347,07	
Πλέον: αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη		141,85	141,85
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων	306.347,07	306.488,92	141,85
Μείον: Κόστος Πωληθέντων	249.580,57	249.580,57	
Μικτά κέρδη	56.766,50	56.908,35	141,85
Μείον: έξοδα χρήσης	212.843,42	212.843,42	
Καθαρά κέρδη / ζημίες	- 156.076,92	- 155.935,07	141,85
Πλέον: λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	37,20	37,20	
Πλέον: διαφορές λογιστικής – φορολογητέας βάσης που δηλώθηκαν	1.111,08	1.111,08	
Πλέον: λογιστικές διαφορές ελέγχου		17.032,86	17.032,86
Σύνολο καθαρών κερδών / ζημιών	- 154.928,64	- 137.753,93	

Ωστόσο, λόγω του αποτελέσματος προγενέστερων προληπτικών ελέγχων στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, από τους οποίους διαπιστώθηκε, όπως προαναφέρθηκε, για το φορολογικό έτος 2018 η μη έκδοση έξι (6) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 98,06 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 23,54 ευρώ, και για το φορολογικό έτος 2019 η μη έκδοση έξι (6) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 141,85 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 18,45 ευρώ, καθώς και λόγω του γεγονότος ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος και της συζύγου του για το φορολογικό έτος 2018 δεν επαρκούσε για την κάλυψη των αντίστοιχων προσωπικών δαπανών διαβίωσης (προϋποθέσεις παραγράφου 1 περ. β και παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013) αποφασίστηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή ο υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος και με έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Σε συνέχεια της ανωτέρω απόφασης ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα,
- τις πληροφορίες που εξήγαγε από τα συστήματα elenxis και taxis της Α.Α.Δ.Ε.,

γ) τα στοιχεία που προέκυψαν από την εκτέλεση της εφαρμογής EN_TAXEI,
 δ) τα δεδομένα των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και των λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων με δικαιούχο ή συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα, όπως αντλήθηκαν από το ηλεκτρονικό αρχείο (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, εισηγήθηκε την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ.1094/07-04-2014, η οποία εγκρίθηκε με την υπ' αριθ./30-03-2023 απόφαση της Προϊσταμένης της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, όπως περιγράφεται με την Απόφαση ΠΟΛ.1050/17-02-2014 και αναλύεται με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1270/24-12-2013 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, από το σύνολο των κάθε μορφής εσόδων που έχουν εισπραχθεί και είναι νόμιμα αφαιρούνται οι πάσης φύσεως αναλώσεις ανά χρήση και σε περίπτωση αρνητικού υπολοίπου το αποτέλεσμα θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη η οποία εφόσον δεν αιτιολογείται φορολογείται κατά τις κείμενες διατάξεις.

Εφαρμόζοντας την εν λόγω τεχνική (ανάλυση ρευστότητας) ο έλεγχος κατάρτισε πίνακα με τα δεδομένα των κάθε μορφής εσόδων και αναλώσεων που είχε στη διάθεσή του αναφορικά με τον προσφεύγοντα, για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, και στη συνέχεια, βάσει των συνολικών ποσών των δύο στηλών προσδιόρισε τις διαφορές μεταξύ συνολικών εσόδων και αναλώσεων ως ακολούθως:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	Φορολογικό έτος		II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	Φορολογικό έτος	
	2018	2019		2018	2019
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	82.637,34	83.220,39	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	83.120,39	62.105,25
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας)			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας)		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση / επιχειρήσεις			3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης / επιχειρήσεων		
4. Ακαθάριστα έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	240.962,70	306.347,07	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	100,28	577,06	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)	5.560,21	30.434,08
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λ.π.)	504,00	504,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α' και β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	243.843,77	247.363,69

7. Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων	1.000,00		7. Επαγγελματικές / επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	168.537,16	204.898,51
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λ.π.			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	43.155,99	41.250,36
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		13.900,06	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	1.191,08	1.600,44
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών			10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	2.744,02	1.966,07
11. Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων			11. Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές)		
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/ επόμενων έτους/ετών			12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			13. Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων		
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους		
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/ επόμενων έτους/ετών		
ΣΥΝΟΛΟ	325.204,32	404.548,58		548.152,62	589.618,40

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΗΣΗ 2018	ΧΡΗΣΗ 2019
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων / κεφαλαίων	325.204,32	404.548,58
Μείον: διαθέσιμα έσοδα / κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	(-) 548.152,62	(-) 589.618,40
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	- 222.948,30	- 185.069,82

Ανάλυση ποσών

Στήλη Ι

Γραμμή 1 (φορολογικό έτος 2018 και 2019)

Το ποσό των τραπεζικών καταθέσεων που αντιστοιχεί στον προσφεύγοντα με βάση τον αριθμό των δικαιούχων των τραπεζικών λογαριασμών, κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.

Γραμμή 4 (φορολογικό έτος 2018 και 2019)

Τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας σύμφωνα με τις δηλώσεις Ε1 και Ε3.

Γραμμή 5

- Φορολογικό έτος 2018

Εισόδημα από μερίσματα, ποσού 81,76 ευρώ, και τόκους, ποσού 18,52 ευρώ, βάσει της δήλωσης Ε1.

- Φορολογικό έτος 2019

Εισόδημα των περ. 1, 2, 3, 4, 6 του πίνακα 4^Α και παρ. 4 άρθρ. 13 του Κ.Φ.Ε. χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση ύψους 450,00 ευρώ, εισόδημα από μερίσματα 93,30 ευρώ και εισόδημα από τόκους 33,76 ευρώ.

Γραμμή 6 (φορολογικό έτος 2018 και 2019)

Επίδομα τέκνου.

Γραμμή 7 (φορολογικό έτος 2018)

Έσοδα από πώληση Ι.Χ. βάσει δήλωσης, υ/δ αγοράστριας και πληροφοριακού συστήματος οχημάτων.

Γραμμή 9 (φορολογικό έτος 2019)

Κέρδη Ο.Π.Α.Π. ποσού 13.900,06 ευρώ, βάσει δήλωσης Ε1 και σχετικής βεβαίωσης.

Στήλη II

Γραμμή 1 (φορολογικό έτος 2018 και 2019)

Το ποσό των τραπεζικών καταθέσεων που αντιστοιχεί στον προσφεύγοντα με βάση τον αριθμό των δικαιούχων των τραπεζικών λογαριασμών, κατά τη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης.

Γραμμή 5 (φορολογικό έτος 2018 και 2019)

Αγορές παγίων, για τις ανάγκες άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Γραμμή 6 (φορολογικό έτος 2018 και 2019)

Αγορές εμπορευμάτων και αναλωσίμων, για τις ανάγκες άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας, βάσει δηλώσεων Ε3.

Γραμμή 7 (φορολογικό έτος 2018 και 2019)

Επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως πλην αποσβέσεων, διότι δεν αποτελούν πραγματικές καταβολές, βάσει βιβλίων και δηλώσεων Ε3.

Γραμμή 8 (φορολογικό έτος 2018 και 2019)

Συνολικό ποσό αποπληρωμής δανείων, βάσει Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.

Γραμμή 9 (φορολογικό έτος 2018 και 2019)

Δαπάνες ιδιωτικής ασφάλισης, σύμφωνα με πληροφορίες της ΠΟΛ.1033/2014.

Γραμμή 10 (φορολογικό έτος 2018 και 2019)

Πληρωμές φόρων, τελών και προστίμων.

Δεδομένου ότι δεν προκύπτει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, επαρκώς τεκμηριωμένη πηγή προέλευσης για τη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, ύψους 222.948,30 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και 185.069,82 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019, τα εν λόγω ποσά αθροιζόμενα με τα δηλωθέντα εισοδήματα θεωρήθηκε ότι αποτελούν το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου.

Στη συνέχεια, κατά τα προβλεπόμενα του άρθρου 9 της Απόφασης ΠΟΛ.1050/17-02-2014, ο έλεγχος προέβη στη σύγκριση μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος βάσει των γενικών διατάξεων και φορολογητέου εισοδήματος βάσει της επιλεχθείσας έμμεσης μεθόδου ελέγχου, από την οποία προέκυψε το τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, ως εξής:

Φορολογικό έτος 2018

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (γ) = μέγιστο μεταξύ (α) και (β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ (δ) = αποκρυβείσα ύλη ΕΜΜΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ + εισοδήματα δήλωσης	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ε) = μέγιστο μεταξύ (γ) και (δ)
100,28 (ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ - ΤΟΚΟΙ) + 5.529,05 (ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ) = 5.629,33	100,28 (ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ - ΤΟΚΟΙ) + 5.529,05 (ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ) = 5.629,33	100,28 (ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ - ΤΟΚΟΙ) + 5.529,05 (ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ) = 5.629,33	222.948,30 + 5.629,33 (δηλωθέν εισόδημα) = 228.577,63	228.577,63 ευρώ

Φορολογικό έτος 2019

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (γ) = μέγιστο μεταξύ (α) και (β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ (δ) = αποκρυβείσα ύλη ΕΜΜΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ + εισοδήματα δήλωσης	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ε) = μέγιστο μεταξύ (γ) και (δ)
677,48 (ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ) + 127,06 (ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ - ΤΟΚΟΙ) + 450,00 (ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ) = 1.254,54	1.015,59 (ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ) + 127,06 (ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ - ΤΟΚΟΙ) + 450,00 (ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ) = 1.592,65	1.015,59 (ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ) + 127,06 (ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ - ΤΟΚΟΙ) + 450,00 (ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ) = 1.592,65	185.069,82 + 1.254,54 (δηλωθέν εισόδημα) = 186.324,36	186.324,36 ευρώ

Παράλληλα, για τις ανάγκες υπολογισμού του καταβλητέου Φ.Π.Α. των δύο ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνοντας υπόψη ότι για το φορολογικό έτος 2018 η επιχείρηση δεν εξέδωσε 6 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 98,06 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 23,54 ευρώ, και για το φορολογικό έτος 2019 δεν εξέδωσε έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 141,85 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 18,45 ευρώ, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές ενώ διατήρησε τις φορολογητέες εισροές όπως δηλώθηκαν από την επιχείρηση, ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέες εκροές	241.412,71	241.510,77	98,06
Φορολογητέες εισροές	308.564,91	308.564,91	

Φορολογικό έτος 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέες εκροές	306.348,02	306.489,87	141,85
Φορολογητέες εισροές	321.280,00	321.280,00	

Βάσει του επαναπροσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος και των φορολογητέων εκροών των χρήσεων 2018 και 2019 υπολογίστηκε η υποχρέωση σε φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α., ενώ τα αποτελέσματα κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων.

Ο προσφεύγων υπέβαλε τις αντιρρήσεις του επί των προσωρινών αποτελεσμάτων με το με αριθμό πρωτ./21-11-2023 υπόμνημα και προσκόμισε προς απόδειξη των ισχυρισμών του πρόσθετα αποδεικτικά, τα οποία ωστόσο δε θεωρήθηκαν επαρκή από τον έλεγχο, με συνέπεια να προχωρήσει η αρμόδια φορολογική αρχή στην έκδοση και κοινοποίηση των οριστικών αποτελεσμάτων χωρίς καμία μεταβολή επί των προσωρινών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς αναφορικά με τις καταλογιζόμενες παραβάσεις:

1. Ο έλεγχος είναι τυπικά πλημμελής και τα αποτελέσματα αυτού ακυρωτέα, αφού δε συνετάγη ξεχωριστή έκθεση ελέγχου για καθεμία από τις φορολογίες αλλά αντίθετα στην ίδια έκθεση ελέγχου εξετάζονται οι παραβάσεις του φόρου εισοδήματος, του Φ.Π.Α. και των Ε.Λ.Π.
2. Η διαδικασία διενέργειας του ελέγχου είναι άκυρη διότι δεν του παρασχέθηκαν εγκαίρως τα απαραίτητα στοιχεία, και δη τα δεδομένα του Σ.Μ.Τ.Λ., προκειμένου να συμπληρώσει το ερωτηματολόγιο που του κοινοποιήθηκε και να αποκρούσει βάσιμα τα πορίσματα του ελέγχου. Η κοινοποίηση των στοιχείων αυτών στη λήξη της προθεσμίας υποβολής των απόψεων του του στέρησαν επί της ουσίας τη δυνατότητα να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.
3. Λανθασμένα ο έλεγχος προέβη σε έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης αφού δεν πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις προς τούτο, επιπρόσθετα δε εφάρμοσε πλημμελώς την επιλεχθείσα έμμεση μέθοδο (τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας) αφού του καταλογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας η διαφορά μεταξύ πηγών και ανάλωσης κεφαλαίου / εσόδων που οφείλεται σε επιχειρηματικές δαπάνες, χωρίς ωστόσο η διαφορά αυτή να συμψηφίζεται με τις ζημιές από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.
4. Δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη με την εγκύκλιο ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10-05-2013 διαδικασία εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών και συγκεκριμένα δεν κοινοποιήθηκε Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου με τα αποτελέσματα της έμμεσης μεθόδου, επί του οποίου θα είχε διακριτή προθεσμία πέντε ημερών για να απαντήσει, αιτιολογώντας τις προκύπτουσες διαφορές.
5. Ο διενεργηθείς με τις γενικές διατάξεις έλεγχος είναι μη νόμιμος και ελλιπής διότι δεν του κοινοποιήθηκε αίτημα παροχής πληροφοριών για την αιτιολόγηση μέρους των πιστώσεων που εντόπισε ο έλεγχος, με συνέπεια να είναι πλημμελής η σύγκριση μεταξύ των αποτελεσμάτων βάσει γενικών διατάξεων και των αποτελεσμάτων βάσει εμμέσων τεχνικών.
6. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας δε λήφθηκαν υπόψη σημαντικά ποσά που αφορούν την πρώτη στήλη του πίνακα «Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων», ο συνυπολογισμός των οποίων θα οδηγούσε σε μεταρρύθμιση ή και ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων. Τα εν λόγω ποσά, για τα οποία επιφυλλάσσεται να προσκομίσει αποδεικτικά με συμπληρωματικό υπόμνημα προς την υπηρεσία μας, είναι τα ακόλουθα:
 - Για το φορολογικό έτος 2018
 - α) ποσό δανείου ύψους 85.000,00 ευρώ, με ημερομηνία χορήγησης 16/01/2018,
 - β) ποσό 5.529,05 ευρώ που αφορά την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων βάσει του εκκαθαριστικού του 2018,
 - γ) ανεξόφλητα υπόλοιπα προμηθευτών ύψους τουλάχιστον 80.000,00 ευρώ,
 - δ) ποσό μετρητών τουλάχιστον 40.000,00 ευρώ, προερχόμενο από αναλήψεις εντός του 2017
 - Για το φορολογικό έτος 2019
 - α) δανειακή διευκόλυνση από τον αδερφό του, ύψους 100.000,00 ευρώ,
 - β) ανεξόφλητα υπόλοιπα προμηθευτών ύψους τουλάχιστον 80.000,00 ευρώ.

Επειδή με τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δε συντάχθηκε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου για τις διαφορετικές φορολογίες που εξετάζονται από τον έλεγχο αλλά συμπεριλήφθηκε το σύνολο των παραβάσεων (εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π.) σε μία ενιαία έκθεση ελέγχου, με συνέπεια οι προσβαλλόμενες πράξεις που ερεϊδονται σε αυτή να καθίστανται τυπικά πλημμελείς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστatzωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«[...] Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου [...]

Επειδή από την ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων δεν προκύπτει η υποχρέωση σύνταξης ξεχωριστής έκθεσης ελέγχου για κάθε φορολογία, μετά την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Επειδή περαιτέρω έχει γίνει δεκτό ότι η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα τόσο το πραγματικό όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, 2054/1995, 1148/1994).

Επειδή επομένως το κρίσιμο στοιχείο δεν είναι η σύνταξη ξεχωριστών εκθέσεων ελέγχου για κάθε μία φορολογία αλλά το να παρέχει η έκθεση ελέγχου, που δύναται να αφορά περισσότερες φορολογίες, ενδελεχώς όλες τις απαραίτητες πληροφορίες, ήτοι την ανάλυση των πραγματικών περιστατικών και την παράθεση των εφαρμοζόμενων διατάξεων, ώστε να μην καταλείπεται αμφιβολία σχετικά με την ύπαρξη των νόμιμων προϋποθέσεων καταλογισμού των φόρων και προστίμων.

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος συμπεριέλαβε στην ίδια έκθεση ελέγχου τις παραβάσεις και τις διατάξεις που αφορούν διαφορετικούς νόμους και φορολογίες, ωστόσο αποτύπωσε σε διακριτά κεφάλαια τις διατάξεις, τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και τις επακόλουθες διαπιστώσεις που απορρέουν από την εφαρμογή των διαφορετικών φορολογιών και είχαν ως αποτέλεσμα την έκδοση των οριστικών διορθωτικών προσδιορισμών φόρων, ήτοι οι παραβάσεις του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) εντάχθηκαν στο κεφάλαιο με τίτλο «ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ – ΆΡΘΡΟ 10 Α.1293/2019», οι παραβάσεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) στο κεφάλαιο με τίτλο «ΕΛΕΓΧΟΣ Φ.Π.Α. ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν.2859/2000 ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΟΛ.1293/2019» και η παράβαση του άρθρου 54 του ν.4987/2022 περί μη ανταπόκρισης στο αίτημα του ελέγχου αιτιολογείται επαρκώς στο εισαγωγικό κομμάτι της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή προς επίρρωση των ανωτέρω παρατίθεται σχετικώς η σκέψη 3 της Απόφασης ΣτΕ 3774/1995 σύμφωνα με την οποία:

«Επειδή, με την προσβαλλόμενη απόφαση ο ισχυρισμός της αιτούσης εταιρείας κατά τον οποίο το προαναφερόμενο φύλλο ελέγχου, για το οποίο γίνεται αναλυτικότερα λόγος σε επόμενες σκέψεις της παρούσης αποφάσεως, ήταν νομικώς πλημμελές, γιατί δεν είχε συνταχθεί ειδική έκθεση ελέγχου κατά φορολογικό αντικείμενο, απορρίφθηκε ως αβάσιμος με την αιτιολογία ότι στην από 21.11.1985 έκθεση ελέγχου του αναφερόμενου στην προσβαλλόμενη απόφαση εφοριακού

ελεγκτού διαλαμβάνεται σε ξεχωριστά κεφάλαια η αιτιολογία για κάθε φορολογικό αντικείμενο. Ειδικότερα, αναφέρεται στην προσβαλλόμενη απόφαση, "προκειμένου περί της φορολογίας εισοδήματος και του Κ.Φ.Σ. σε ξεχωριστά κεφάλαια (της πιο πάνω έκθεσης) αναφέρονται οι πλημμέλειες και οι παραβάσεις του Κ.Φ.Σ. για κάθε διαχειριστική περίοδο". Ενόψει τούτων το διοικητικό εφετείο έκρινε ότι "η σύνταξη κοινής εκθέσεως ελέγχου για όλα τα φορολογικά αντικείμενα πληροί την απαίτηση του νόμου για ύπαρξη ειδικής αιτιολογίας, εφόσον στα ξεχωριστά κεφάλαια κάθε φορολογικού αντικειμένου διαλαμβάνεται η σχετική πλήρης αιτιολογία, όπως στην προκείμενη περίπτωση, και δεν απαιτείται όπως για κάθε φορολογικό αντικείμενο συντάσσεται ξεχωριστή και ειδική έκθεση ελέγχου". Η πιο πάνω κρίση του διοικητικού εφετείου είναι νόμιμη, γιατί, κατά την έννοια των παρατιθέμενων στην προηγούμενη σκέψη διατάξεων, η σύνταξη ενιαίας έκθεσης ελέγχου, η οποία περιλαμβάνει ιδιαίτερα κεφάλαια για κάθε φορολογικό αντικείμενο με αυτοτελείς αιτιολογίες δεν παραβιάζει την απαίτηση του νόμου να εκδίδεται το οικείο φύλλο ελέγχου ύστερα από έλεγχο και σύνταξη σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας οικονομικής εφορίας. Συνεπώς ο λόγος αναιρέσεως, με τον οποίο υποστηρίζονται τα αντίθετα, πρέπει ν' απορριφθεί ως αβάσιμος.»

Επειδή επιπροσθέτως βάσει των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) προκειμένου να ακυρωθεί πράξη της διοίκησης λόγω παράβασης του τύπου ή της διαδικασίας έκδοσής της, ήτοι για λόγους τυπικής πλημμέλειας, απαιτείται ο προσφεύγων να επικαλείται και να αποδεικνύει ότι υπέστη ορισμένη βλάβη, η οποία δε μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης, προϋπόθεση η οποία εν προκειμένω δεν καλύπτεται.

Ως εκ τούτου δεν παρίσταται λόγος ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων εξαιτίας τυπικής πλημμέλειας και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος ο πρώτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η διαδικασία εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου είναι άκυρη διότι δεν του κοινοποιήθηκαν εγκαίρως τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή μέσω του Σ.Μ.Τ.Λ.

Επειδή τα στοιχεία που αντλήθηκαν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών των πιστωτικών και λοιπών ιδρυμάτων του άρθρου 62 του ν.4170/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 71 του ν.4446/2016 και ισχύει, αφορούν τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στην αρχή και στο τέλος κάθε ελεγχόμενης χρήσης (2018 – 2019), τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, και επομένως περιλαμβάνουν πληροφορίες στις οποίες ο προσφεύγων μπορούσε να έχει πρόσβαση οποιαδήποτε στιγμή, επιπλέον δε με την κοινοποίηση των εν λόγω δεδομένων μέσω του Σημειώματος Διαπιστώσεων του δόθηκε η δυνατότητα να ελέγξει και ενδεχομένως να αμφισβητήσει την ορθότητα τους.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής της αρμόδιας φορολογικής αρχής, το αίτημα από μέρους του προσφεύγοντος για παροχή των στοιχείων του Σ.Μ.Τ.Λ. υπεβλήθη μέσω e mail την 21/11/2023, ημέρα λήξης της προθεσμίας υποβολής των απόψεων του, οπότε σε αντίθεση με τον ισχυρισμό του δεν υφίσταται ευθύνη των αρμόδιων για τη μη έγκαιρη κοινοποίηση των ζητηθέντων.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο δεύτερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν καλύπτονται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων μεθόδων ελέγχου και παράλληλα υποστηρίζει ότι πλημμελώς εφαρμόστηκε η μέθοδος που επιλέχθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως 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 Κ.Φ.Δ., ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή

δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή

ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή

στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.

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 τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

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

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς 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 σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013» διευκρινίστηκε η περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) ως εξής:

«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 εν προκειμένω η απόφαση του ελέγχου για εφαρμογή έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος για την ελεγχόμενη περίοδο βασίστηκε στις διαπιστώσεις προληπτικών ελέγχων που είχαν λάβει χώρα κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, βάσει των οποίων η επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν εξέδωσε έξι φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 98,06 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 23,54 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2018 και αντίστοιχα δεν εξέδωσε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 141,85 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 18,45 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2019, κατά παράβαση των κείμενων διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. και του Κ.Φ.Ε.

Επειδή η περίπτωση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων προσδιορίζεται ρητά ως προϋπόθεση της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), βάσει της προπαρατεθείσας εγκυκλίου Ε.2015/2020.

Επειδή περαιτέρω, ειδικά για το φορολογικό έτος 2018 καλύπτεται και η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. για εφαρμογή έμμεσων τεχνικών, αφού βάσει της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, το φορολογητέο εισόδημά του ανήλθε σε 5.629,33 ευρώ από τα οποία ποσό 100,28 ευρώ αφορούσαν εισόδημα από μερίσματα – τόκους και τα υπόλοιπα 5.529,05 ευρώ αφορούσαν προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών ενώ το φορολογητέο εισόδημα της συζύγου του ανήλθε σε 9.196,64 ευρώ, εκ των οποίων ποσό 0,85 ευρώ προήλθε από μερίσματα – τόκους, ποσό 4.613,78 ευρώ από μισθωτή εργασία και τα υπόλοιπα 4.582,01 ευρώ αφορούσαν προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών.

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/04-07-2013 με θέμα: «Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκε ότι:

«Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προκειμένου να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα, αξιοποιούν κάθε στοιχείο ή πληροφορία που διαθέτει η υπηρεσία ή μπορεί να συλλεχθεί για τον φορολογούμενο τον/την σύζυγο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτών και το οποίο μπορεί να αφορά κάθε μορφή εσόδων ή δαπανών. Σκοπός είναι να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο το **πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου** το οποίο είτε έχει αναλωθεί σε αγορές και δαπάνες ή έχει χρησιμοποιηθεί προκειμένου να προσαυξηθεί η περιουσιακή του κατάσταση.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας κατά τον έλεγχο των επιδιδόμενων δηλώσεων δικαιούται: «Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος».

Οι διατάξεις αυτές έχουν ανάλογη εφαρμογή και κατά τους ελέγχους από το γραφείο, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 67Α του ΚΦΕ.

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 6 του άρθρου 66 του ΚΦΕ, όσοι αρνούνται ή **παραλείπουν αναιτιολογήτως** να δώσουν πληροφορίες για την εξακρίβωση του εισοδήματος και

να διευκολύνουν το ελεγκτικό έργο του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, υπόκεινται στο πρόστιμο που ορίζεται από το άρθρο 4 παράγρ.2 του Ν.2523/1997 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ. 3 του Ν 3943/2011 (ΦΕΚ. Α' 66/31.3.2011): «Στους υπόχρεους που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο από χίλια (1.000) έως πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή».

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 της απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Μετά τα παραπάνω και για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων κατά την άντληση στοιχείων από τους φορολογούμενους (φυσικά πρόσωπα) ορίζονται τα ακόλουθα έντυπα:

α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία

β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων

γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο

Τα έντυπα αυτά μπορεί να τροποποιούνται/συμπληρώνονται από τον ελεγκτή ανάλογα με τα δεδομένα του φακέλου κάθε υπόθεσης. Θα επιδίδονται στο φορολογούμενο μαζί με την εντολή ελέγχου ή χωριστά, αλλά οπωσδήποτε με τη συνοδεία επιστολής προς το φορολογούμενο, ο τύπος της οποίας επισυνάπτεται στην παρούσα εγκύκλιο. Ο φορολογούμενος συμπληρώνει τα έντυπα και προσκομίζει κάθε αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Συγκεκριμένα:

α) Το έντυπο Διαθεσίμων Περιουσιακών στοιχείων θα επιδίδεται σε δύο αντίτυπα στο φορολογούμενο. Το ένα θα συμπληρώνεται με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου και το άλλο με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την λήξη της ελεγχόμενης περιόδου.

Παράδειγμα: Αν η ελεγχόμενη περίοδος είναι από 1/1/2003 έως την 31/12/2010 θα συμπληρωθούν τα έντυπα με ημερομηνίες 1/1/2003 και 31/12/2010.

Ειδικά σε περιπτώσεις όπου προκύπτει σημαντική απόκλιση στα περιουσιακά στοιχεία (κάθε μορφής) που αναγράφηκαν στα αντίστοιχα έντυπα έναρξης- λήξης της ελεγχόμενης περιόδου θα επιδίδονται στο φορολογούμενο προς συμπλήρωση έντυπα για τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης.

Αν τα ελεγχόμενα έτη δεν είναι συνεχή θα συμπληρωθούν έντυπα για την έναρξη και τη λήξη κάθε διαχειριστικής περιόδου.

Για την απόδειξη των αναγραφομένων στο έντυπο περιουσιακών στοιχείων ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει όλα τα σχετικά έγγραφα/ δικαιολογητικά που αποδεικνύουν την ακρίβεια των αναγραφέντων στοιχείων, όπως τίτλους ή συμβόλαια αγοράς ακίνητης περιουσίας, αποδεικτικά έγγραφα ανέγερσης ακινήτων (άδεια οικοδομής, νομιμοποιήσεις, ΕΚΚΟ και λοιπά έγγραφα που μπορούν να υποστηρίξουν τα αναγραφόμενα για την ακίνητη περιουσία), τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των κινητών μέσων, τίτλους ή συμβόλαια ή πράξεις απόκτησης συμμετοχών και λοιπών χρεογράφων, βεβαιώσει/πιστοποιητικά ή αντίγραφο βιβλιαρίου καταθέσεων ενημερωμένο με τα διαθέσιμα ποσά κατά την έναρξη ή λήξη της ελεγχόμενης χρήσης και τους δικαιούχους των ποσών αυτών, τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των λοιπών επενδυτικών στοιχείων (έργων τέχνης, συλλογών, τιμαλφών και λοιπών στοιχείων αξίας εκάστου 5000 ευρώ και άνω), έγγραφα που να υποστηρίξουν τις τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων (ονόματα, ποσά κ.λπ.).

Στο έντυπο συμπεριλαμβάνεται δήλωση του φορολογουμένου για τα μετρητά που κατείχε σε νομίσματα κάθε μορφής. Σε περίπτωση που δεν συμπληρωθεί, θεωρείται από τον έλεγχο ότι ο/η

φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά, κατά την έναρξη ή λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης περιόδου ή Χρήσης.

β) Το έντυπο ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών- υποχρεώσεων επιδίδεται στο φορολογούμενο σε ένα (1) αντίτυπο, επί του οποίου παρέχει στοιχεία για όλα τα έτη για τα οποία ελέγχεται.

Στο έντυπο αυτό παρέχονται πληροφορίες για τον τρόπο διαβίωσης του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, για τις μεταβολές των περιουσιακών τους στοιχείων και για τις υφιστάμενες υποχρεώσεις τους για όλα τα ελεγχόμενα έτη.

γ) Το έντυπο Επιστολή προς το φορολογούμενο συνοδεύει υποχρεωτικά τα δύο προηγούμενα έντυπα, περιέχει την προθεσμία που δίδεται στο φορολογούμενο για συμπλήρωση αυτών και την πράξη κοινοποίησης.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1270/24-12-2013 με θέμα: «Μεθοδολογία έμμεσων τεχνικών ελέγχου» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων παρασχέθηκαν αναλυτικές οδηγίες για την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας που εφάρμοσε ο έλεγχος στην υπό κρίση περίπτωση ως ακολούθως: «Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.

2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).

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

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

5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:

- μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
- εισόδημα από κινητές αξίες
- εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.

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

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

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

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει

αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

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

12) Η αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων

Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ών έχει αυξηθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η αύξηση θα καταχωρηθεί στη στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους» Σε περίπτωση που είχαμε μείωση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε τη μείωση στη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους

13) Οι λοιπές περιπτώσεις εσόδων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση εσόδου που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31/12/200Χ).

2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).

3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικές επιχειρήσεις)

4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων

5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών) περιλαμβάνονται: ανεγέρσεις οικοδομών, αγορές ΕΙΧ, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, πλοίων -σκαφών, αναψυχής αεροσκαφών, και επενδυτικών αγαθών καθώς και οι δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις αυτών.

6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας

7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων.

8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο). Το ποσό των τόκων ανάλογα με το είδος του δανείου (προσωπικό/επαγγελματικό) συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες είτε στις προσωπικές /οικογενειακές είτε στις επαγγελματικές .

9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες

10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής.

11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών).

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

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

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

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

14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.

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

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

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

Επειδή βάσει της ως άνω εγκυκλίου, η πρώτη στήλη αφορά σε έσοδα όλων των πηγών που είχε στη διάθεσή του και μπορούσε να αναλώσει ο υπόχρεος, συμπεριλαμβανομένων εσόδων από την επιχειρηματική του δραστηριότητα και εσόδων οποιασδήποτε προέλευσης ενώ στη δεύτερη στήλη εγγράφονται οι πάσης φύσεως αναλώσεις των εσόδων αυτών, ήτοι αγορές και έξοδα τόσο στα πλαίσια άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας όσο και για προσωπικούς ή οικογενειακούς σκοπούς, αλλά σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος σε κανένα σημείο των δύο στηλών δεν προβλέπεται η εγγραφή της ζημίας από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ή ο συμψηφισμός της με τυχόν αρνητικό υπόλοιπο μετά την αφαίρεση του συνολικού ποσού της δεύτερης στήλης από το συνολικό ποσό της πρώτης στήλης, και τούτο διότι δεν αποτελεί το ποσό της ζημίας πραγματική χρηματική ροή.

Επειδή ο έλεγχος, κατά την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας σύμφωνα με την περιγραφή της προαπαρατεθείσας εγκυκλίου, κατάρτισε πίνακα αποτελούμενο από δύο στήλες «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ» και «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ», εντάσσοντας σε κάθε στήλη τα στοιχεία που την απαρτίζουν, και ακολούθως τα συμπλήρωσε με τα δεδομένα των πάσης φύσεως διαθέσιμων εσόδων και αναλώσεων του προσφεύγοντος για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, που συγκέντρωσε από τις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (Ε1), τις καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3), το Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π., τις πληροφορίες της ΠΟΛ.1033/2014 και το taxisnet, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημά της αρμόδιας φορολογικής αρχής για τη συμπλήρωση και αποστολή του εντύπων

«Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολές – Υποχρεώσεις», τα οποία προβλέπονται κατά την εφαρμογή έμμεσων μεθόδων ελέγχου σύμφωνα με την ΠΟΛ.1171/2013.

Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή έμμεσης τεχνικής προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., ακολουθώντας με ακρίβεια τις οδηγίες εφαρμογής της επιλεχθείσας μεθόδου (τεχνική ανάλυσης ρευστότητας), όπως παρατίθενται στην ΠΟΛ.1270/2013, και επομένως αβάσιμα προβάλλεται ο τρίτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι δεν του παρασχέθηκε το δικαίωμα ανταπόδειξης σε σχέση με τα αποτελέσματα των έμμεσων τεχνικών, διότι δεν του κοινοποιήθηκε το Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου, προβλεπόμενο βάσει του άρθρου 10 της με αριθμό πρωτ. Απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

[...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 της με αριθμό πρωτ. Απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων» του Υφυπουργού Οικονομικών, προβλέπεται ότι:

«Άρθρο 10

Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου - Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Μετά την συγκέντρωση και αξιοποίηση των ευρημάτων του ελέγχου και πριν από τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης συντάσσεται ειδικό Σημείωμα ελέγχου με τις προκύπτουσες διαφορές και το συνολικό προσδιοριζόμενο βάσει ελέγχου εισόδημα, το οποίο και κοινοποιείται στο φορολογούμενο ή το νόμιμο εκπρόσωπο αυτού.

Εντός πέντε (5) ημερών από την επίδοση, ο φορολογούμενος μπορεί να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αιτιολογήσει τις προκύπτουσες, με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, διαφορές εισοδήματος.

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθέντος βάσει ελέγχου και δηλωθέντος καθαρού εισοδήματος αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη χρήση, 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, της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 της Απόφασης 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 φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, προβλέπεται ότι:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 της ίδιας ως άνω απόφασης προβλέπεται ότι:

«Άρθρο 13

Από την δημοσίευση της παρούσας απόφασης κάθε διάταξη της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. που έρχεται σε αντίθεση με αυτήν παύει να ισχύει.»

Επειδή εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι με την έναρξη ισχύος της Απόφασης ΠΟΛ.1050/17-02-2014 η κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου μετά την εφαρμογή έμμεσων μεθόδων δε γίνεται με την κοινοποίηση Ειδικού Σημειώματος Ελέγχου που παρείχε διακριτή προθεσμία πέντε ημερών στον υπόχρεο προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις του, όπως προβλεπόταν με τη με αριθμό πρωτ. Απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, αλλά βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4987/2022, με προθεσμία 20 ημερών για να ασκήσει ο υπόχρεος το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος, μετά την έκδοση των προσωρινών αποτελεσμάτων όπως προέκυψαν με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, εξέδωσε και κοινοποίησε το υπ' αριθ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, κατόπιν των οποίων ο προσφεύγων είχε στη διάθεσή του προθεσμία είκοσι ημερών για να υποβάλει τυχόν αντιρρήσεις του, σε εφαρμογή της συνταγματικής επιταγής του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή ο προσφεύγων έκανε χρήση του ως άνω δικαιώματός του, υποβάλλοντας το με αριθμό πρωτ./21-11-2023 υπόμνημα στο οποίο εξέθεσε τις θέσεις του επί των προσωρινών αποτελεσμάτων όπως αποτυπώθηκαν στο υπ' αριθ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων.

Επειδή τα επιχειρήματα και οι αντιρρήσεις του προσφεύγοντος λήφθηκαν υπόψη – πριν την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων – από τον έλεγχο, ο οποίος απάντησε διεξοδικά σε καθένα από τους ισχυρισμούς του, όπως αποτυπώνεται στις σελίδες 90 – 102 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο τέταρτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος βάσει των γενικών διατάξεων είναι μη νόμιμος και ελλιπής διότι δεν του κοινοποιήθηκε αίτημα για αιτιολόγηση των πρωτογενών πιστώσεων που εντοπίστηκαν από τα δεδομένα των τραπεζικών κινήσεων των δύο ελεγχόμενων χρήσεων.

Επειδή σε αντίθεση με τον ως άνω προβαλλόμενο ισχυρισμό, από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, δεν εντοπίστηκαν ούτε καταλογίστηκαν πρωτογενείς πιστώσεις οι οποίες θα είχαν ως αποτέλεσμα είτε την αύξηση των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφόσον αποτελούσαν περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου είτε τη φορολόγηση κατά τις διατάξεις της προσαύξησης περιουσίας, εφόσον δεν αιτιολογούνταν επαρκώς η πηγή προέλευσής τους.

Επειδή τα δεδομένα των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντος συγκεντρώθηκαν και αξιολογήθηκαν από τον έλεγχο κατά βάση ως προς τις χρεώσεις που έλαβαν χώρα κατά τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, οι οποίες συγκρίθηκαν με τις αγορές και τις δαπάνες άνω των 500,00 ευρώ ανά συναλλαγή, καθώς και με το κόστος μισθοδοσίας των μισθοδοτικών καταστάσεων, ώστε να διαπιστωθεί εάν οι σχετικές εξοφλήσεις έλαβαν χώρα με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να κριθεί η εκπαισιμότητά τους κατά τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Επειδή, κατά τα προαναφερθέντα, η αρμόδια φορολογική αρχή απέστειλε Σημείωμα Διαπιστώσεων και προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, εκθέτοντας αναλυτικά τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου τόσο βάσει των γενικών διατάξεων όσο και βάσει την έμμεσης μεθόδου, δίνοντας τη δυνατότητα στον προσφεύγοντα να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, με την υποβολή των αντιρρήσεων του επί όλων των διαπιστώσεων του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των ελεγκτικών επαληθεύσεων αναφορικά με τις τραπεζικές εξοφλήσεις των υπό κρίση δαπανών.

Επειδή ο προσφεύγων άσκησε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης με την υποβολή εγγράφου με τις ενστάσεις του, οι οποίες απαντήθηκαν από τον έλεγχο και λήφθηκαν υπόψη πριν την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ακόμα και όταν προκύπτουν δεδομένα προς αιτιολόγηση μετά το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών, δεν προβλέπεται η κοινοποίηση ειδικού αιτήματος παροχής πληροφοριών, πλην του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4987/2022 κατά τα ανωτέρω.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο πέμπτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με τον έκτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι ο έλεγχος όφειλε να λάβει υπόψη του και να εντάξει στο πίνακα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας συγκεκριμένα ποσά που αφορούσαν τη στήλη των διαθέσιμων εσόδων / κεφαλαίων και στις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, τα οποία θα μετέβαλαν σημαντικά το αποτέλεσμα της σύγκρισης μεταξύ των δύο στηλών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 της Απόφασης ΠΟΛ.1050/2014 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων προβλέπεται ότι:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1259/2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ.1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» διευκρινίστηκε ότι:

«**1.** Αν ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

- υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και,
- επενδυτικά προϊόντα (μετοχές, ομόλογα, γερós έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και
- ακίνητα

και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.).

Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα).

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των

δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως.

Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στις 31/12/1999 στο σύνολο τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης».

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

- από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,
- θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών, κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).

Επισημαίνονται τα εξής:

- στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα , αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο ελεγχόμενος, θα πρέπει να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο),
- αν ο ελεγχόμενος αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στις 31/12/1999 επενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.)

Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον ελεγχόμενο (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» /«Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων».

- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων,
- κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

2. Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ.1270/24.12.2013.

Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων.»

Επειδή σε συνέχεια του ως άνω ισχυρισμού του προσκομίζει το με αριθμό πρωτ. και επισυνάπτει πρόσθετα δικαιολογητικά, προκειμένου να αιτιολογήσει την προέλευση ορισμένων από τα ποσά που επικαλείται. Τα ποσά για τα οποία δεν προσκομίζονται συγκεκριμένα αποδεικτικά αιτιολογούνται με την παράθεση επιχειρημάτων στη σώμα της προσφυγής και του Συμπληρωματικού υπομνήματος. Στους παρακάτω πίνακες, ανά φορολογικό έτος, παρατίθενται σε στήλες τα ποσά, τα στοιχεία της στήλης Ι στα οποία εντάσσονται τα ποσά αυτά, κατά τους

ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, και τα αντίστοιχα δικαιολογητικά, εφόσον προσκομίζονται με το Συμπληρωματικό υπόμνημα, ή τα επιχειρήματα που χρησιμοποιεί προς αιτιολόγησή τους:

Φορολογικό έτος 2018

1. ΠΟΣΟ 40.000,00 ΕΥΡΩ

Γραμμή της στήλης Ι:

2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας)

ΠΡΟΣΚΟΜΙΖΟΜΕΝΑ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ:

1. Αντίγραφο τραπεζικών κινήσεων έτους 2017 του λογαριασμού της Τράπεζας με αριθμό, με συνδικαιούχους τη μητέρα του και τον αδερφό του, από τον οποίο προκύπτουν αναλήψεις μετρητών συνολικού ύψους 15.380,00 ευρώ

2. Υπεύθυνη Δήλωση της συνδικαιούχου μητέρας του ότι όλες οι αναλήψεις έγιναν από τον προσφεύγοντα

2. ΠΟΣΟ 85.000,00 ΕΥΡΩ

Γραμμή της στήλης Ι:

8. Ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής (προσωπικά / οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης)

ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑ:

Παρατίθεται στο σώμα της προσφυγής, σε μορφή print screen εγγραφής, που κατά τους ισχυρισμούς του προέρχεται από το Σ.Μ.Τ.Λ., η οποία αναφέρει τα στοιχεία του, τον αριθμό λ/σμουκαι ποσό εγκριθέντος δανείου "850000"

3. ΠΟΣΟ 5.529,05 ΕΥΡΩ

Γραμμή της στήλης Ι:

9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη

ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑ:

Αναφέρεται στην προσφυγή ότι αφορούν προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων βάσει του εκκαθαριστικού του 2018.

4. ΠΟΣΟ 80.000,00 ΕΥΡΩ

Γραμμή της στήλης Ι:

10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών

ΠΡΟΣΚΟΜΙΖΟΜΕΝΑ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ:

Αντίγραφα από καρτέλες προμηθευτών της επιχείρησης του προσφεύγοντος, με σφραγίδα και υπογραφή των εκπροσώπων τους, από τις οποίες προκύπτουν τα υπόλοιπα αρχής και τέλους της χρήσης:

1. Καρτέλα πελάτη του προμηθευτή (Α.Φ.Μ.)

Χρεωστικό υπόλοιπο αρχής: 30,00

Χρεωστικό υπόλοιπο τέλους: 3.782,00

2. Καρτέλα πελάτη του προμηθευτή (Α.Φ.Μ.)

Πιστωτικό υπόλοιπο αρχής: 1.665,61

Χρεωστικό υπόλοιπο τέλους: 3.442,09

3. Καρτέλα πελάτη του προμηθευτή (Α.Φ.Μ.)

Χρεωστικό υπόλοιπο αρχής: 0,00

Χρεωστικό υπόλοιπο τέλους: 4.482,51

4. Καρτέλα πελάτη του προμηθευτή (Α.Φ.Μ.)

Χρεωστικό υπόλοιπο αρχής: 63,35

Χρεωστικό υπόλοιπο τέλους: 3.282,88

Φορολογικό έτος 2019

1. ΠΟΣΟ 100.000,00 ΕΥΡΩ

Γραμμή της στήλης I:

5. Έσοδα από λοιπές πηγές (δανειακή διευκόλυνση από αδελφό)

ΠΡΟΣΚΟΜΙΖΟΜΕΝΑ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ:

1. Τέσσερα αντίγραφα τραπεζικών μεταφορών συνολικού ποσού 100.000,00 ευρώ, από λ/σμούς με δικαιούχο τη, σύζυγο του αδερφού του, στον λ/σμο με iban με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και την αδερφή του,, και ημερομηνίες συναλλαγής 21/01/2019 και 22/01/2019.

2. Αντίγραφο με τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος, με αριθμό, από την 12/08/2021 μέχρι την 16/01/2023 από το οποίο προκύπτουν 21 χρεώσεις των 5.000,00 ευρώ.

3. Αντίγραφο με τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού του αδερφού του προσφεύγοντος,, με αριθμό, από την 20/08/2021 μέχρι την 02/01/2023 από το οποίο προκύπτουν 20 πιστώσεις των 5.000,00 ευρώ, με αναγραφόμενη αιτιολογία το όνομα του προσφεύγοντος.

4. Υπεύθυνη δήλωση του αδερφού του προσφεύγοντος, με ημερομηνία υπογραφής μέσω gov.gr 09/04/2024, με την οποία δηλώνει τη χορήγηση δανείου ύψους 100.000,00 ευρώ προς τον προσφεύγοντα, με τέσσερις τραπεζικές κινήσεις την 21/01/2019 και 22/01/2019, και την επιστροφή του από τον προσφεύγοντα άτοκα με 20 καταβολές των 5.000,00 ευρώ από την 20/08/2021 μέχρι την 02/01/2023.

2. ΠΟΣΟ 80.000,00 ΕΥΡΩ

Γραμμή της στήλης I:

10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών

ΠΡΟΣΚΟΜΙΖΟΜΕΝΑ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ:

Αντίγραφα από καρτέλες προμηθευτών της επιχείρησης του προσφεύγοντος, με σφραγίδα και υπογραφή των εκπροσώπων τους, από τις οποίες προκύπτουν τα υπόλοιπα αρχής και τέλους της χρήσης:

1. Καρτέλα πελάτη του προμηθευτή (Α.Φ.Μ.)

Χρεωστικό υπόλοιπο αρχής: 3.442,09

Χρεωστικό υπόλοιπο τέλους: 24.471,53

2. Καρτέλα πελάτη του προμηθευτή (Α.Φ.Μ.)

Χρεωστικό υπόλοιπο αρχής: 4.482,51

Χρεωστικό υπόλοιπο τέλους: 10.708,11

3. Καρτέλα πελάτη του προμηθευτή (Α.Φ.Μ.)

Χρεωστικό υπόλοιπο αρχής: 3.282,88

Χρεωστικό υπόλοιπο τέλους: 3.700,29

4. Καρτέλα προμηθευτή (Α.Φ.Μ.)

Χρεωστικό υπόλοιπο αρχής: 0,00

Χρεωστικό υπόλοιπο τέλους: 15.772,00

5. Καρτέλα προμηθευτή (Α.Φ.Μ.)

Χρεωστικό υπόλοιπο αρχής: 307,80

Επειδή τα ως άνω ποσά, που επικαλείται ο προσφεύγων ως πρόσθετα έσοδα προς αύξηση των συνολικών διαθέσιμων εσόδων / κεφαλαίων του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας, συνεκτιμήθηκαν από την υπηρεσία μας με τα ανά περίπτωση προσκομιζόμενα αποδεικτικά και τα επιχειρήματα του προσφεύγοντος, όπως τα εξέθεσε στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το Συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλε σε δεύτερο χρόνο, καθώς και με τις αξιολογήσεις της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, όπως αυτές αποτυπώθηκαν πριν την προσκόμιση των αποδεικτικών, με την οικεία από 13/12/2023 έκθεση ελέγχου – επί επιχειρημάτων που προέβαλλε αρχικά ο προσφεύγων με το υπόμνημα προς τον έλεγχο – και με την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, βάσει του ως άνω σκεπτικού, η υπηρεσία μας διατυπώνει την κρίση της για καθένα από τα ποσά που επικαλείται ο προσφεύγων, ανά φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018

1. Ποσό 40.000,00 ευρώ στη γραμμή 2 (διαθέσιμα μετρητά) της στήλης Ι

Θέση του ελέγχου με την έκθεση απόψεων:

«Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής αρχής με αρ. [...], σχετικά με τη συμπλήρωση στοιχείων που αφορούν τα Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και το Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολές – Υποχρεώσεις, συνεπώς δεν υφίστανται στοιχεία που να τεκμηριώνουν την ύπαρξη μετρητών. Επίσης, δεν είναι δυνατό να εξακριβωθεί ότι οι αναλήψεις [...] εντός του έτους 2017 ύψους 40.000,00 ευρώ δε χρησιμοποιήθηκαν για πληρωμές / εξοφλήσεις προμηθευτών, λογαριασμών κλπ κατά την εν λόγω χρήση και παραμένουν ως διαθέσιμα μετρητά κατά την ελεγχόμενη χρήση 2018.»

Θέση της υπηρεσίας μας:

Το επικαλούμενο ποσό απορρίπτεται στο σύνολό του, αφού δεν αρκεί η απλή επίκληση κατοχής μετρητών ούτε η απόδειξη διενέργειας αναλήψεων κατά το προηγούμενο έτος, που εν προκειμένω ανέρχεται συνολικά σε 15.380,00 ευρώ και αφορά κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος, προκειμένου να στοιχειοθετηθεί η ύπαρξη μετρητών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης, αφού όπως προβλέπεται με το άρθρο 7 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1050/2014 ο υπόχρεος οφείλει να αποδείξει ότι τα διαθέσιμα μετρητά που επικαλείται δικαιολογούνται από το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο, όπως αυτό προσδιορίζεται από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και άλλες πηγές που ενδεχομένως δεν συμπεριλαμβάνονται στις δηλώσεις, μετά την αφαίρεση των πραγματικών δαπανών και των τραπεζικών διαθεσίμων, απόδειξη που εν προκειμένω δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα.

2. Ποσό 85.000,00 ευρώ στη γραμμή 8 (δάνεια) της στήλης Ι

Θέση του ελέγχου με την έκθεση απόψεων:

«Στις 13/03/2023 διενεργήθηκε από την υπηρεσία μας ηλεκτρονικό αίτημα χορήγησης πληροφοριών, προκειμένου να λάβουμε στοιχεία μέσω των διατάξεων της ΠΟΛ.1033/2014. Από τις πληροφορίες που μας παρασχέθηκαν δεν προέκυψαν στοιχεία για χορήγηση δανείων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Επίσης αξίζει να σημειωθεί ότι στην υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με αρ. κατ/σης/03-06-2019, για το φορολογικό έτος 2018, έχει καταχωρηθεί στο έντυπο Ε1 και συγκεκριμένα στον κωδικό 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κ.λ.π.» το ποσό των 1.000,00€.

Ταυτόχρονα από τα στοιχεία που λάβαμε από τη διενέργεια ανοίγματος λογαριασμών μέσω του συστήματος Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π., για τον συγκεκριμένο δανειακό λογαριασμό, προέκυψαν τα ακόλουθα:

[εικόνα σε μορφή print screen που αποτυπώνει μία σειρά πιστωτικών κινήσεων που έλαβαν χώρα από 29/01/2018 μέχρι 05/12/2018 με ποσά συναλλαγής μεταξύ 13,60 ευρώ και 5.069,29 ευρώ] Συνεπώς με βάση τα ανωτέρω δεδομένα που αντλήσαμε μέσω του συστήματος μητρώου ΣΜΤΛ, για τον εν λόγω δανειακό λογαριασμό δεν υφίσταται χορήγηση δανείου ύψους 85.000,00 ευρώ, κατά την κρίνόμενη χρήση 2018.

Τέλος σημειώνεται ότι καθ'όλη τη διάρκεια του ελέγχου ουδέποτε προσκομίστηκε σχετική βεβαίωση σύναψης δανείου του προσφεύγοντα. Συνεπώς δεν συντρέχει περίπτωση χορήγησης δανείου ύψους 85.000,00 ευρώ κατά τη χρήση 2018, καθώς δεν υφίστανται στοιχεία τεκμηρίωσης.»

Θέση της υπηρεσίας μας:

Απορρίπτεται το ποσό δεδομένου ότι αφενός μεν η θέση του ελέγχου κρίνεται βάσιμη και εμπεριστατωμένη αφετέρου ο προσφεύγων δεν προσκόμισε σχετικά με τη λήψη του δανείου παραστατικά ενώ η εικόνα στο σώμα της ενδικοφανούς προσφυγής που κατά τους ισχυρισμούς του προέρχεται από το Σ.Μ.Τ.Λ. δε φαίνεται να είναι ακριβής αφού αναγράφει ποσό 850000 έναντι του επικαλούμενου ποσού των 85.000,00 ευρώ.

3. Ποσό 5.529,05 ευρώ στη γραμμή 9 (λοιπά έσοδα πάσης φύσεως) της στήλης Ι

Θέση του ελέγχου με την έκθεση απόψεων:

«Σημειώνεται ότι κατά την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας φορολογουμένου δημιουργείται ένα ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων / Εσόδων», όπου στην πρώτη στήλη συμπληρώνονται αποκλειστικά τα πραγματικά εισοδήματα και έσοδα του φορολογούμενου και όχι τα τεκμαρτά.»

Θέση της υπηρεσίας μας:

Απορρίπτεται το εν λόγω ποσό διότι, όπως ορθώς υποστηρίζει ο έλεγχος, στην τεχνική ανάλυσης ρευστότητας λαμβάνονται υπόψη μόνο τα πραγματικά εισοδήματα και όχι τα τεκμαρτά (ΠΟΛ.1270/24-12-2013).

4. Ποσό 80.000,00 ευρώ στη γραμμή 10 (αύξηση πληρωτέων λογαριασμών) της στήλης Ι

Θέση του ελέγχου με την έκθεση απόψεων:

«[...] όπως και ο ίδιος ο προσφεύγων αναφέρει, δεν έχουν προσκομιστεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου στοιχεία τεκμηρίωσης τα οποία επιφυλάσσεται να προσκομίσει ενώπιον της Δ.Ε.Δ.»

Θέση της υπηρεσίας μας:

Σύμφωνα με τις προσκομισθείσες καρτέλες των προμηθευτών της επιχείρησης του προσφεύγοντος, από τις οποίες προκύπτει η αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών ως αποτέλεσμα της διαφοράς τελικό χρεωστικό υπόλοιπο – αρχικό χρεωστικό υπόλοιπο, γίνεται δεκτό συνολικό ποσό των επιμέρους διαφορών ύψους 16.561,74 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2019

1. Ποσό 100.000,00 ευρώ στη γραμμή 8 (δάνεια) της στήλης Ι

Θέση του ελέγχου με την έκθεση ελέγχου:

«[...] προσκομίστηκε κίνηση προς τον τραπεζικό λογαριασμό με αρ. της Τράπεζας με δύο (2) δικαιούχους: α) τον κ. και β) την αδελφή του κα.

Σύμφωνα με την εν λόγω εγγραφή στις 21/01/2019 διενεργήθηκε μεταφορά από λογαριασμό τρίτου και με βάση την αιτιολογία του τραπεζικού ιδρύματος από την κα μεταφορά μέσω win bank προς τον ως άνω λογαριασμό, ποσών 39.900,00€, 30.000,00€ και 30.000,00€ και στις 22/01/2019 ποσό ύψους 100,00€. Σημειώνεται ότι με βάση το υπόμνημα του ελεγχόμενου και τα στοιχεία που προκύπτουν από το υποσύστημα του TAXIS του τμήματος Μητρώου της υπηρεσίας μας, πρόκειται για τη σύζυγο του κ.

Στη συνέχεια στις 13/05/2019 πραγματοποιήθηκε μεταφορά ποσού ύψους 100.000,00€ από τον εν λόγω λογαριασμό στον λογαριασμό με αρ. της Τράπεζας Ο συγκεκριμένος λογαριασμός έχει τέσσερις (4) δικαιούχους, ήτοι: α) του με Α.Φ.Μ.

....., β) με Α.Φ.Μ., γ) και δ) με Α.Φ.Μ. Ταυτόχρονα, την ίδια ημερομηνία (13/05/2019) χρεώθηκε ο εν λόγω λογαριασμός με το ποσό των 100.000,00€ και σύμφωνα με την αιτιολογία του τραπεζικού ιδρύματος εκδόθηκε τραπεζική επιταγή (ΛΠΚ ΕΚΔ. ΤΡΑΠ. ΕΠΙΤ.) προς τον κ.

Από τα ανωτέρω προκύπτει η κατάθεση του συνολικού ποσού των 100.000,00 ευρώ (39.900,00€, 30.000,00€, 30.000,00€ στις 21/01/2019 και το ποσό των 100,00€ στις 22/01/2019) από την κα. μέσω win bank, σε λογαριασμό της τράπεζας με δύο (2) δικαιούχους, τον ελεγχόμενο και την κα., ήτοι με ποσοστό συμμετοχής 50% έκαστος.

Από τα στοιχεία που μας απέστειλαν: στις 13/05/2019 σε λογαριασμό του ίδιου πιστωτικού ιδρύματος με τέσσερις (4) δικαιούχους, ένας εκ των οποίων ο ελεγχόμενος, πραγματοποιήθηκε μεταφορά συνολικού ποσού των 100.000,00€, και πιστώθηκε ο συγκεκριμένος λογαριασμός με αρ. Ταυτόχρονα την ίδια ημερομηνία χρεώθηκε με το ίδιο ακριβώς ποσό και εκδόθηκε τραπεζική επιταγή (ΛΠΚ ΕΚΔ. ΤΡΑΠ. ΕΠΙΤ.) προς τον κ., ο οποίος είναι συνδικαιούχος (με ποσοστό 25%). [...] Εν προκειμένω προκύπτουν τα ακόλουθα:

- 1) Δεν προσκομίσθηκε ιδιωτικό έγγραφο χορήγησης δανείου που να προκύπτουν οι όροι και ο σκοπός του.
- 2) Δεν έχουν προσκομισθεί στοιχεία για τη δυνατότητα του δανειστή να χορηγήσει το δάνειο των 100.000,00 ευρώ.
- 3) Δεν έχουν προσκομισθεί στοιχεία που να αποδεικνύουν τη μεταβίβαση του αντικειμένου του δανείου (χρήματα) αποκλειστικά στον ελεγχόμενο,
- 4) Δεν γίνεται καμία αναφορά στο υπόμνημα που υπέβαλε ο ελεγχόμενος, για το αν το ποσό του δανείου αποπληρώθηκε ή έχουν καταβληθεί κάποιες δόσεις. Επίσης δεν στοιχειοθετείται η λήψη αυτού καθώς δεν έχει δηλωθεί ποσό στον κωδικό 781 του εντύπου Ε1 παρά αποκλειστικά το ποσό των 13.900,06€ που έλαβε από τα τυχερά παιχνίδια (ΟΠΑΠ), τέλος δεν αναγράφεται ποσό στον κωδικό 727 του εντύπου Ε1 φορολογικού έτους 2019 σχετικά με την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής δεδομένου ότι οι τοκοχρεωλυτικές δόσεις απόσβεσης των δανείων συνιστούν τεκμήρια για τον καταβάλλοντα.
- 5) Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την σύσταση του δανείου κατά το άρθρο 806 ΑΚ.»

Θέση της υπηρεσίας μας:

Από την εξέταση των πραγματικών περιστατικών, όπως παρουσιάζονται στην έκθεση ελέγχου και πιστοποιούνται με τα προσκομισθέντα τραπεζικά αποδεικτικά, προκύπτει η μεταφορά συνολικού ποσού 100.000,00 ευρώ από την, σύζυγο του αδερφού του προσφεύγοντος, σε λογαριασμό με συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα και την αδερφή του, του, με τέσσερις κινήσεις που έλαβαν χώρα την 21/01/2019 και 22/01/2019, ακολούθως, την 13/05/2019 η μεταφορά ποσού 100.000,00 ευρώ από τον ως άνω κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος σε έτερο λογαριασμό με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και άλλα τρία μέλη της οικογένειάς του, και την ίδια ημερομηνία (13/05/2019) η έκδοση τραπεζικής επιταγής ποσού 100.000,00 ευρώ με χρέωση του ανωτέρω λογαριασμού, στο όνομα του ενός εκ των τεσσάρων συνδικαιούχων του. Από τις ανωτέρω κινήσεις του ποσού των 100.000,00 ευρώ και δεδομένου ότι όλοι οι εμπλεκόμενοι λογαριασμοί έχουν ως δικαιούχους μέλη της οικογένειας του προσφεύγοντος δεν υποδεικνύεται άνευ αμφιβολίας ο τελικός αποδέκτης του επίμαχου χρηματικού ποσού, αφού ακόμα και η έκδοση τραπεζικής επιταγής στο όνομα ενός εκ των συνδικαιούχων του λογαριασμού δεν αποτελεί αδιάσειστο στοιχείο ότι ο ίδιος χρησιμοποίησε το εν λόγω ποσό. Αυτό είναι άλλωστε και το συμπέρασμα του ελέγχου, ο οποίος δεν υιοθετεί άνευ ετέρου τη θέση ότι τελικός δικαιούχος των χρημάτων είναι το πρόσωπο για το οποίο εκδόθηκε η επιταγή αλλά, αντιθέτως, υποδεικνύει μία σειρά περιπτώσεων που εφόσον συνέτρεχαν θα είχε τη δυνατότητα ο προσφεύγων να αποδείξει τους ισχυρισμούς του, ήτοι ότι το ποσό των 100.000,00 ευρώ προοριζόταν για τον ίδιο. Από τα

στοιχεία που θα θεωρούσε ο έλεγχος σημαντικά προκειμένου να αποδειχθεί ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί δανείου που αφορούσε τον ίδιο το πλέον κρίσιμο είναι η αποπληρωμή του, για την οποία δε γίνεται μνεία στο από 21/11/2023 υπόμνημα του προσφεύγοντος αλλά το εν λόγω επιχείρημα αποτελεί έναν από τους λόγους της υπό κρίση προσφυγής. Προς επίρρωση μάλιστα του ισχυρισμού του προσκομίζει στην υπηρεσία μας αντίγραφα κινήσεων δύο τραπεζικών λογαριασμών, του λογαριασμού της Τράπεζας με αριθμό με δικαιούχο τον ίδιο και του λογαριασμού της Τράπεζας με αριθμό με συνδικαιούχο τον αδερφό του – σύζυγο της, από τα οποία διαπιστώνεται η μεταφορά συνολικού ποσού 100.000,00 ευρώ από τον λογαριασμό του προσφεύγοντος στον λογαριασμό με συνδικαιούχο τον αδερφό του, με 20 κινήσεις των 5.000,00 ευρώ έκαστη, στο διάστημα από 20/08/2021 μέχρι 02/01/2023. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι δεν αμφισβητείται το πραγματικό γεγονός της επιστροφής του ποσού των 100.000,00 ευρώ από τον προσφεύγοντα στον αδερφό του σε ημερομηνίες προγενέστερες της διενέργειας του ελέγχου, η υπηρεσία μας δέχεται τον σχετικό ισχυρισμό του, ήτοι ότι το εν λόγω ποσό αποτελούσε άτοκη ταμειακή διευκόλυνση από τον αδερφό του προς τον ίδιο και επομένως το ποσό των 100.000,00 ευρώ θα πρέπει να καταχωρηθεί στη θέση 8 της στήλης Ι του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας για το φορολογικό έτος 2019.

2. Ποσό 80.000,00 ευρώ στη γραμμή 10 (αύξηση πληρωτέων λογαριασμών) της στήλης Ι

Θέση του ελέγχου με την έκθεση απόψεων:

ως ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2018

Θέση της υπηρεσίας μας:

Σύμφωνα με τα υπόλοιπα των καρτελών των προμηθευτών, κατά το ίδιο ως άνω σκεπτικό με το αντίστοιχο ποσό του φορολογικού έτους 2018, προκύπτει συνολικό ποσό των επιμέρους διαφορών ύψους 94.671,26 ευρώ που αντιστοιχεί σε ισόποση αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών για το φορολογικό έτος 2019. Παρά το γεγονός ότι ο προσφεύγων επικαλείται μικρότερο ποσό, ύψους 80.000,00 ευρώ, για λόγους χρηστής διοίκησης γίνεται δεκτό το σύνολο του ποσού που προκύπτει από τις προσκομισθείσες καρτέλες.

Επειδή συνοψίζοντας, κατόπιν αξιολόγησης των ισχυρισμών του προσφεύγοντος όπως αποτυπώθηκαν στην υπό κρίση προσφυγή και στο Συμπληρωματικό υπόμνημα σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα αποδεικτικά και τις θέσεις του ελέγχου όπως παρουσιάστηκαν ανωτέρω, η υπηρεσία μας κρίνει ότι για το φορολογικό έτος 2018 θα πρέπει να προστεθεί στη γραμμή 10 «Αύξηση πληρωτέων λογαριασμών» της στήλης Ι του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας το ποσό των 16.561,74 ευρώ, ενώ για το φορολογικό έτος 2019 θα πρέπει να αναγραφεί το ποσό των 100.000,00 ευρώ στη γραμμή 8 «δάνεια» και το ποσό των 94.671,26 ευρώ στη γραμμή 10 «Αύξηση λογαριασμών πληρωτέων» της στήλης Ι του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω το αποτέλεσμα της σύγκρισης μεταξύ των δύο στηλών, της στήλης Ι «Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων» και της στήλης ΙΙ «Αναλώσεις Κεφαλαίων / Εσόδων», της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας διαμορφώνεται για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – Δ.Ε.Δ.
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων / κεφαλαίων	325.204,32	341.766,06	16.561,74 (γραμμή 10)
Μείον: διαθέσιμα έσοδα / κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	(-) 548.152,62	(-) 548.152,62	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	- 222.948,30	- 206.386,56	

Φορολογικό έτος 2019

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – Δ.Ε.Δ.
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων / κεφαλαίων	404.548,58	599.219,84	194.671,26 (γραμμές 8 και 10)
Μείον: διαθέσιμα έσοδα / κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	(-) 589.618,40	(-) 589.618,40	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	- 185.069,82	9.601,44	

Επειδή ο υπολογισμός του Φ.Π.Α. δεν έγινε σύμφωνα με το αποτέλεσμα της έμμεσης μεθόδου ελέγχου, δεν επηρεάζονται οι φορολογητέες εισροές / εκροές και ο καταλογισθείς φόρος από τον επαναπροσδιορισμό της αποκρυσταλλώσεως ύλης της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας ενώ το φορολογητέο εισόδημα, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1050/17-02-2014, επαναπροσδιορίζεται ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018

Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει Δ.Ε.Δ.

Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	5.529,33 (προστ. διαφορά τεκμηρίων) + 100,28 (εισόδημα από τόκους – μερίσματα)
Φορολογητέο εισόδημα από έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας (αποκρυσταλλώσεως φορολογητέα ύλη) βάσει Δ.Ε.Δ.	206.386,56
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	206.486,84 ευρώ

Φορολογικό έτος 2019

Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει Δ.Ε.Δ.

Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	1.254,54 (677,48 από ακίνητη περιουσία, 127,06 από τόκους – μερίσματα, 450,00 από μισθωτή εργασία)
Διαφορά βάσει ελέγχου με τις γενικές διατάξεις	338,11 (διαφορά από εισόδημα ακίνητης περιουσίας)
Φορολογητέο εισόδημα από έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας (αποκρυσταλλώσεως φορολογητέα ύλη) βάσει Δ.Ε.Δ.	0,00
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	1.592,65 ευρώ

Ως εκ τούτου γίνεται μερικώς δεκτός ο έκτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος και τροποποιούνται οι διορθωτικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία 19/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.:

Α) την τροποποίηση της υπ' αριθ...../14-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, και της υπ' αριθ./14-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου,

Β) την επικύρωση της υπ' αριθ./14-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ./14-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού

έτους 2019, και της υπ' αριθ./14-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

A) υπ' αριθ./14-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο Εισόδημα	Του υπόχρεου	5.629,33	223.048,58	206.486,84	200.857,51
	Της συζύγου	9.196,64	9.196,64	9.196,64	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	51,05	51,02	51,02	
	Χρεωστικό ποσό		73.572,91	68.107,56	68.107,56
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 Κ.Φ.Δ.			36.786,47	34.053,78	34.053,78
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			17.455,86	15.934,82	15.934,82
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο για καταβολή		598,95	128.414,22	118.746,16	118.096,16

B) υπ' αριθ./14-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο Εισόδημα	Του υπόχρεου	1.254,54	186.662,47	1.592,65	338,11
	Της συζύγου	5.108,78	5.108,78	5.108,78	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	33,63			33,63
	Χρεωστικό ποσό		61.090,13	17,09	17,09
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 Κ.Φ.Δ.			30.561,88		
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			14.150,62		
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο για καταβολή		616,37	106.452,63	667,09	50,72

Γ) υπ' αριθ./14-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018

Μείωση πιστωτικού υπολοίπου: 23,54 ευρώ

Δ) υπ' αριθ./14-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019

Μείωση πιστωτικού υπολοίπου: 41,99 ευρώ

Ε) υπ' αριθ./14-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2023

Ποσό για καταβολή: 250,00 ευρώ

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.