

Θεσσαλονίκη, 27-05-2024

Αριθμός Απόφασης: 1456

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.g
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.**, με αντικείμενο εργασιών «Λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου» και έδρα της επιχείρησης την κατά: α) της υπ' αριθ./22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2018, στ) της υπ' αριθ./22-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2017 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** , ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./22-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** , καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 17.356,64€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ν.4987/2022 ύψους 8.678,23€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.370,59€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 28.405,55€.

Με την υπ' αριθμ./22-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** , καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 12.277,28€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του

ν.4987/2022 ύψους 6.138,64€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.410,67€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 19.826,59€.

Ο προσφεύγων έχει ατομική επιχείρηση, η οποία συστάθηκε στις 21-04-1992. Κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης είναι: «λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου», ενώ η ατομική του επιχείρηση ήταν υπόχρεη σε τήρηση λογιστικών αρχείων με το απλογραφικό σύστημα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν. 4308/2014.

Ύστερα από την με αρ./06-05-2022 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος (λόγω υψηλών δαπανών) στον προσφεύγοντα στα είδη φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, για το διάστημα 01/01/2017-31/12/2018.

Από τον έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος του προσφεύγοντα προέκυψε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του αρ. 28 του ν. 4172/2013 και δύναται να προσδιοριστεί το εισόδημα της επιχείρησης του προσφεύγοντα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες στο αρ. 27 του ν. 4987/2022 έμμεσες μεθόδους ελέγχου, στα ελεγχόμενα έτη 2017-2018, διότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (αρ. 28§2 του ν. 4172/2013) όπως προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν, τα εκκαθαριστικά σημειώματα των ελεγχόμενων χρήσεων και τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης των ελεγχόμενων ετών.

Φορολογικό έτος	2017		2018	
	Ελεγχόμενος	Σύζυγος	Ελεγχόμενος	Σύζυγος
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	-20.353,37		-31.641,33	
Μισθωτή εργασία				
Επιχειρηματική δραστηριότητα				

Αγροτική επιχ. δραστηριότητα	731,46		90,28	
Τόκοι-μερίσματα δικαιώματα	4,85		1,13	
Ακίνητη περιουσία	195,51		195,51	
Εισοδήματα εξαιρούμενα φόρου	850,17		6.613,68	
Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος	0,00		0,00	
ΣΥΝΟΛΑ		0		0
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων		4.395,04		
Δαπάνη για χορήγηση δανείων		25.468,80		
Δαπάνη για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά				
Δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κλπ οχημάτων				
Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών		35.317,98		66.014,66
Φόροι-τέλη-εισφορές		1195,70		808,53

Συνολικό ποσό προσωπικών πραγματικών δαπανών διαβίωσης	66.377,52	66.823,19
	-66.377,52	-66.823,19

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα ανωτέρω και με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ 1050/17-02-2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/07-04-2014 μετά από αξιολόγηση των παραπάνω στοιχείων αποφάνθηκε ότι η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του αρ. 27 του ν. 4987/2022 είναι η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (υπ' αριθμ./11-10-2023 έγγραφο εισήγησης του ελέγχου και η υπ' αριθμ./11-10-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.).

Στις 17-10-2023 επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα με το από 17-10-2023 αποδεικτικό επίδοσης η υπ' αριθμ./11-10-2023 επιστολή, το ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης και η κατάσταση για την αγορά των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων και τις τυχόν μεταβολές αυτών κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, σύμφωνα με το αρ. 7 της ανωτέρω ΠΟΛ 1050/2014 «Παροχή στοιχείων» που προβλέπει ότι 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

Στη συνέχεια επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 17-11-2023 το με αρ./21-11-2023 σημείωμα διαπιστώσεων με συνημμένες τις σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, επί των οποίων ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ./06-12-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων, με τα επισυναπτόμενα αυτού που αναφέρει αναλυτικά ο έλεγχος, τα οποία ο έλεγχος εξέτασε και έλαβε υπόψη του, κάνοντας αποδεκτά πολλά εξ αυτών. Τέλος εκδόθηκε και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με ημερομηνία θεώρησης 22/12/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, καθώς και οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Αρχικά, από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων κατά τα ελεγχόμενα έτη, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του ερωτηματολογίου και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, των δικαιολογητικών και κινήσεων λογαριασμών και των στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεση της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας όπως παρουσιάζεται ακολούθως:

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2017	2018	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩ Ν	2017	2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).			1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)		
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις			3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	256.520,38	248.026,90	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές (ΕΝΟΙΚΙΑ-ΑΓΡΟΤΙΚΑ)	931,82	286,92	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων	0.00	0.00

			(προσωπικών/επαγγελματικών)		
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	400,17	213,68	6. Αγορές εμπορευμάτων, α΄, β΄ υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	239.572,74	240.214,42
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	450,00	6.400,00	7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	37.301,01	39.453,81
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.	0,00	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	4.395,04	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη			9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες		
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	1.195,70	808,53
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	35.317,98	66.014,66
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00

	0,00	0,00	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	25.465,80	0,00
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	258.302,37	254.927,50	ΣΥΝΟΛΟ	343.248,27	346.491,42

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2017	2018
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	258.302,37	254.927,50
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	343.248,27	346.491,42
Υπόλοιπο	-84.945,90	-91.563,92

Ακολουθώντας και σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1050/2014 προσδιορίστηκε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων χρήσεων μετά τη σύγκριση ανά φορολογική περίοδο του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις και με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, και επιλέχθηκε το μεγαλύτερο, ήτοι το αποτέλεσμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε το υπ' αριθμ./16-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Μερικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2017 και 2018. Τα ανωτέρω επιδόθηκαν νόμιμα στον προσφεύγοντα, προκειμένου να λάβει γνώση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να καταθέσει τις απόψεις του ή τυχόν αντιρρήσεις, εφόσον το επιθυμούσε, εντός προθεσμίας 20 ημερών από την επίδοσή τους, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 28 του Ν.4987/2022.

Ο προσφεύγων, κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. εμπρόθεσμα τις αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου και των Προσωρινών Διορθωτικών Προσδιορισμών του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ των ελεγχόμενων ετών με το υπ' αριθμ. πρωτ./06-12-2023 υπόμνημά του.

Το παραπάνω υπόμνημα, ο έλεγχος αφού το εξέτασε το έκανε αποδεκτό, διότι τα αναφερόμενα ποσά στο ανωτέρω πίνακα που αναγράφονται ως προσωπικές δαπάνες αποτελούν επαγγελματικές (επιχειρηματικές) δαπάνες, στις οποίες αντιστοιχούν τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία σε αντίστοιχους προμηθευτές για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Έτσι για το 2017 το ποσό 32.350,01 ευρώ, μειώνει το αρχικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος, όπως αναλύεται στην τεχνική της ρευστότητας και από 84.945,90, σε 52.595,89 ευρώ, και για το 2018 το ποσό 54.360,02 ευρώ, μειώνει το αρχικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος όπως αναλύεται στην τεχνική της ρευστότητας και από 91.563,92, σε 37.203,90, όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα

ΦΟΡΟΛ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΗ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ (β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΗ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (γ)	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ε)=μέγιστο (α),(β),(γ)
2017	931,82	53.527,71	931,82	53.527,71
2018	3.711,32	37.490,82	3.711,32	37.490,82

Για το φορολογικό έτος 2017, η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που προέκυψε με την μέθοδο της ανάλυσης ρευστότητας, ποσού 52.595,89 ευρώ καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ.4 Ν.4172/2013, το οποίο φορολογείται με το συντελεστή του άρθρου 29 παρ.4 Ν.4172/2013, ως κάτωθι:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	931,82	53.527,71	52.595,89
	της συζύγου			
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			17.356,64
	Χρεωστικό ποσό	163,76	17.520,40	
Προκαταβολή φόρου		160,92	160,92	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		5,87	5,87	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		1,17	1,17	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022.			8.678,32	8.678,32
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 ν.4987/2022.				

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			2.370,59	2.370,59
Τέλος επιτηδεύματος				
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
.....				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	331,72	28.737,27	28.405,55
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Για το φορολογικό έτος 2018 ,η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που προέκυψε με την μέθοδο της ανάλυσης ρευστότητας, ποσού 37.203,90 ευρώ καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ.4 Ν.4172/2013, το οποίο φορολογείται με το συντελεστή του άρθρου 29 παρ.4 Ν.4172/2013, ως κάτωθι:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	3.711,32	40.915,22	37.203,90
	της συζύγου			
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			12.277,28
	Χρεωστικό ποσό	641,64	12.918,92	
Προκαταβολή φόρου		773,23	773,23	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		5,87	5,87	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		1,17	1,17	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022.			6.138,64	6.138,64
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 ν.4987/2022				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.410,67	1.410,67
Τέλος επιτηδεύματος				
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
.....				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.421,91	21.248,50	19.826,59
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/26-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων των αρ. 28 4172/2013 και 27 ν.4987/2022 – ανατιολόγητη η επιλογή της χρήσης των έμμεσων τεχνικών ελέγχου
2. Ο συνταχθείς από τον έλεγχο Πίνακας – Ισοζύγιο, πηγές κεφαλαίων /αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων είναι ανακριβής διότι : α) δεν περιλαμβάνει την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ύψους 39.300,00€ που αναγράφεται στον κωδικό 787 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, β) δεν περιλαμβάνει τα υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (προσωπικών, οικογενειακών, επαγγελματικών), στην έναρξη και στη λήξη των ελεγχόμενων χρήσεων.
3. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης.
4. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας – αοριστία ελεγκτικών συμπερασμάτων

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 23 του ν.4987/2022: 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

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

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

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4987/2022 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν

προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 27§1 του ν. 4987/2022: «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 το αρ. 28§1,2 του ν. 4172/2013: 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «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](#)....

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

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#) εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των [παρ. 1](#) και [2 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#).

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Επειδή, σύμφωνα με τα αρ. 2, 3 της ΠΟΛ 1050/2014: «Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

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

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

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

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

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

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

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

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

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

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/Κ.Φ.Α.Σ.,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

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

Επειδή, με την αρ. πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ με θέμα (Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων), ορίζονται τα ακόλουθα:

...στο άρθρο 9 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας 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.... Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος....».

Επειδή, σύμφωνα με τα αρ. 2, 3 της ΠΟΛ 1050/2014: «Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

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

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

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

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

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

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

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που

αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

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

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

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

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

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

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

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

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

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

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

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

5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:

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

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

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

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

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

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

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

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

τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

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

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

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

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

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους εμμέσων τεχνικών)

4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης **προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.**

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. κ.λπ.)
.Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους.

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

6) Ως προς τη δαπάνη μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αυτές συμπληρώθηκαν στο Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις, ο ελεγχόμενος υποχρεούται να παράσχει στοιχεία που αφορούν τη σχετική δαπάνη λόγω της χρήσης πιστωτικών καρτών προσκομίζονται τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος δύναται να ζητά τέτοια στοιχεία από τα αρμόδια πιστωτικά ιδρύματα σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

7) Ο ελεγχόμενος (επιτηδευματίας) θα καλείται να παράσχει στοιχεία σε σχέση με τα υπόλοιπα απαιτήσεων/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες (επαγγελματικές προσωπικές) κ.λπ. καθώς και των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό....

9) Επαγγελματικές / προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν, αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών.

10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα: Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης.».

Επειδή, με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1171/04-07-2013** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων) διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «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. 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...»

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1259/22-12-2014** της ΓΓΔΕ με θέμα (Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «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. ...

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου 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, πωλητήριοι 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).

- 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».

Επειδή, με βάση τα οριζόμενα στην ως άνω ΠΟΛ ως προς τα διαθέσιμα μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών, είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών λαμβάνονται υπόψη 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 **και αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και οι λοιπές δαπάνες (πραγματικές όχι τεκμαρτές).**

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου είναι νόμω και ουσία αβάσιμος καθώς: Για τα ελεγχόμενα έτη ο προσφεύγων δήλωνε ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ οι βάσει δήλωσης πραγματοποιηθείσες προσωπικές δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών για τα έτη 2017-2018 ανέρχονταν σε ποσά ύψους 3.167,97€, και 13.418,77€ αντίστοιχα.

Κατά συνέπεια, πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Κ.ΦΕ. καθώς το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για τη κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του ελεγχόμενου, όπως αυτές διευκρινίζονται στην εγκύκλιο με αρ. Ε

2015/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., και το εισόδημα του ελεγχόμενου δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με την εφαρμογή μίας ή περισσότερων από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του Ν. 4987/2022, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και συνεκτιμώντας:

α) το περιεχόμενο των υποβληθεισών από τον ελεγχόμενο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (έντυπα Ε1) και των συνυποβαλλόμενων καταστάσεων οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπα Ε3), από τις οποίες προκύπτουν ανά φορολογικό έτος τα ακόλουθα:

Πίνακας 1: Συνοπτικά δεδομένα υποβληθέντων εντύπων Ε3				
ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΑΓΟΡΕΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ (εκτός τόκων & αποσβέσεων)	ΖΗΜΙΕΣ
2017	257.251,84	239.572,74	37.301,01	20.353,37
2018	248.117,18	240.214,42	39.621,76	31.641,33

β) τις πληροφορίες και τα στοιχεία για τον ελεγχόμενο που έχουν αποσταλεί στη Φορολογική Διοίκηση από τρίτους (πιστωτικά και χρηματοδοτικά ιδρύματα, επιχειρήσεις ιδιωτικής ασφάλισης, εταιρίες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, εταιρίες παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης κτλ), στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων της ΠΟΛ 1033/2014,

γ) το γεγονός ότι το ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο κατά το ελεγχόμενο διάστημα ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα, με δηλωθείσα κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου»,

δ) τις διατάξεις των άρθρων 13, 27 και 39 του (Ν. 4987/2022), καθώς και τις διατάξεις των άρθρων 21 και 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013, όπως ισχύει),

ε) τις διατάξεις της με αρ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις ΠΟΛ 1171/2013 και ΠΟΛ 1270/2013 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων,

στ) τις διατάξεις των ΠΟΛ 1050/2014, ΠΟΛ 1094/2014 & ΠΟΛ 1259/2014 Αποφάσεων του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων,

ζ) τις διατάξεις της με αρ. Ε. 2015/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.,

η) το γεγονός ότι η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου 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, δημιουργώντας ένα ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «πηγές κεφαλαίων/εσόδων» και «αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων»,

ο έλεγχος ορθώς εισηγήθηκε εγγράφως στις 11/10/2023 τον προσδιορισμό του εισοδήματος για τον προσφεύγοντα με έμμεσες τεχνικές ελέγχου, προτείνοντας ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης στην ανωτέρω υπόθεση την τεχνική ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, όπως αυτή προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 περ. β' του Ν. 4987/2022, καθώς η εν λόγω μέθοδος ενδείκνυται σε υποθέσεις στις οποίες ο ελεγχόμενος πραγματοποιεί δαπάνες (ατομικές και επαγγελματικές) που δεν δικαιολογούνται από τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματά του.

Επειδή αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του την αναγραφείσα στην φορολογική δήλωση εισοδήματος φορ. έτους 2017 ανάλωση κεφαλαίου 39.300,00 ευρώ αναφέρουμε τα παρακάτω:

Επειδή, με την **αρ. πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ με θέμα **(Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων)**, ορίζονται τα ακόλουθα:

...στο άρθρο 9 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας 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.... Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, ...».

Επειδή, με βάση τα οριζόμενα στην ως άνω ΠΟΛ1259/2014 ως προς τα διαθέσιμα μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών, είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών λαμβάνονται υπόψη 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 **και αφαιρούνται τα**

πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και οι λοιπές δαπάνες (πραγματικές όχι τεκμαρτές).

Επειδή, ο προσφεύγων δε δήλωσε διαθέσιμα μετρητά κατά την 1^η Ιανουαρίου των ελεγχόμενων ετών, ούτε στον έλεγχο, ούτε στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής. Η δε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, που επικαλείται ότι δήλωσε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους, σκοπό έχει την κάλυψη τεκμαρτού εισοδήματος, είναι διάφορο δε από τα διαθέσιμα μετρητά, τα οποία εξευρίσκονται με βάση τα πραγματικά εισοδήματα και τις πραγματικές δαπάνες προηγούμενων ετών και δύναται να τα επικαλεστεί κατά την εφαρμογή της μεθόδου. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του είναι αναπόδεικτος και απορριπτός.

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε τραπεζικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν τα τραπεζικά υπόλοιπα από τους κάτωθι λογαριασμούς του για την ελεγχόμενη περίοδο, τα οποία στοιχεία ο έλεγχος δεν είχε στη διάθεσή του. Σημειωτέον ότι ο προσφεύγων επικαλείται και περαιτέρω λογαριασμούς που ωστόσο βάσει των προσκομισθέντων εγγράφων δεν προκύπτουν τα υπόλοιπα των ελεγχόμενων χρήσεων, αλλά και οι επί μέρους κινήσεις χωρίς προοδευτικά υπόλοιπα των λογαριασμών.

Λογαριασμός	Τράπεζα	Υπόλοιπα		Υπόλοιπα	
		01/01/2017	31/12/2017	01/01/2018	31/12/2018
.....	EUROBANK		617,82	617,82	1.208,12
.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		1.089,82	1.089,82	258,06
.....	ΕΘΝΙΚΗ	686,26	656,43	656,43	6,34
ΣΥΝΟΛΑ		686,26	2.364,07	2.364,07	1.472,52

Η επίδραση των παραπάνω υπολοίπων τραπεζικών λογαριασμών στους πίνακες για κάθε έτος έχει ως εξής:

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2017	2018
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	258.988,63	257.291,57
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	313.262,33	293.603,92
Υπόλοιπο	-54.273,70	-36.312,35

ΦΟΡΟΛ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ (β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (γ)	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ε)=μέγιστο (α),(β),(γ)
2017	931,82	55.205,52	931,82	55.205,52
2018	3.711,32	36.599,27*	3.711,32	36.599,27

*Σημειώτέον ότι στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών δεν συμπεριλήφθηκε ποσό που αντιστοιχεί στη προστιθέμενη διαφορά δαπανών 3.424,40€, διότι ως τεκμαρτό εισόδημα καλύπτεται από την ανάλυση της ρευστότητας.

Επειδή για το έτος 2017 το φορολογητέο εισόδημα υπολογίστηκε σε 55.205,52€, ήτοι σε ποσό μεγαλύτερο από το ποσό του ελέγχου (53.527,71€) με συνέπεια αν ληφθεί υπόψη το ποσό αυτό η προσβαλλόμενη πράξη/2023 θα τροποποιηθεί σε ποσό μεγαλύτερο, δυσχεραίνοντας τη θέση του προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, η οποία εφαρμόζεται και στο πεδίο των ενδικοφανών προσφυγών, όταν δευτεροβάθμιο όργανο κρίνει επί ενδικοφανούς προσφυγής του διοικούμενου, δεν δύναται να καταστήσει χειρότερη τη θέση του, εκτός εάν υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση (ΣτΕ 236/2016, 3424/2006, 2340/1987, 1402/1986, 4202/1986, ΕΑ ΣτΕ 68/2009, ΝΣΚ 118/2015, 84/2005, 605/2005, 410/2004, 713/1992) και επομένως η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας δε θα τροποποιηθεί ως προς το επιβαλλόμενο ποσό.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης καθιέρωσε ένα σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των επιβαλλομένων φόρων και προστίμων, δομημένο κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, ανταποκρινόμενο στα δεδομένα της κοινής πείρας και διαπνεόμενο από τις επιταγές της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ της καταλογιζόμενης παραβάσεως και της επιβαλλομένης κυρώσεως, όσον και εκείνης της επιείκειας της διοικητικής δράσεως, σε συνάρτηση πάντοτε με τη συνταγματικώς επιτασσόμενη αποστολή του φορολογικού νομοθέτου για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Η επιβολή των κυρώσεων υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις, αποβλέπουν στον προαναφερόμενο σκοπό της περιστολής της φοροδιαφυγής, δεν αντίκειται σε καμία συνταγματική διάταξη και δεν παραβιάζει τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και παροχής εννόμου προστασίας. Ο φορολογικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίζει κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο αντικειμενικά συστήματα επιβολής

κυρίων φόρων (κατ' ακολουθίαν δε και προσθέτου φόρου, προσαυξήσεων, προστίμων κλπ) προς σύλληψη της αποκρυβόμενης φορολογητέας ύλης, χωρίς να θεωρείται ότι παραβιάζονται οι διατάξεις του Συντάγματος ή του Κοινοτικού δικαίου (βλ. ΣΤΕ 1402, 2938/2005, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου ΣΤΕ 2779/1994, ΣΤΕ 460/1995).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, ήτοι τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, ο κρινόμενος έλεγχος και η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διενεργήθηκε στα πλαίσια των ανωτέρω διοικητικών αρχών.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ./26-01-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του , με ΑΦΜ, με την επικύρωση της υπ' αριθμ./2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017 και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018 ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την/2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017:

Φορ. έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	17.356,64€	17.356,64€
Πρόστιμο αρ. 58 ν.4987/2022	8.678,23€	8.678,23€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.370,59€	2.370,59€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.405,55€	28.405,55€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του ν.4987/2022

Με την/2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018:

Φορ. έτος 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	12.277,28€	11.229,71€
Πρόστιμο αρ. 58 ν.4987/2022	6.138,64€	5.614,86€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.410,67€	1.118,84€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.826,59€	17.963,41€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του ν.4987/2022

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.