



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-05-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1436

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@.aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024- ΦΕΚ Α΄ 58/2024) 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) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β΄ / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου (**ELENXIS**) ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «λιανικό εμπόριο κατασκευαστικών υλικών», που εδρεύει στην οδό «.....», Τ.Κ., κατά των με αριθμό: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 και β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS**) ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δι' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

❖ Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ύψους 17.307,11€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ύψους 8.653,56€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 2.906,50€, ήτοι **συνολικά ποσό 28.867,17€.**

❖ Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ύψους 36.092,71€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ύψους 18.156,38€, ήτοι **συνολικά ποσό 54.249,09€.**

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν. 4172/2013), κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης Α 1293/23-07-2019 (Φ.Ε.Κ. Β' 3085/31-07-2019) και των άρθρων, 28 του Ν. 4712/2013 (Κ.Φ.Ε.) και 23 του Ν. 4987/2022, για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

Με την από συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας, διαπιστώθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε.) και στα δύο (2) ελεγχόμενα φορολογικά έτη, σύμφωνα με την οποία το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματός του δεν επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών του δαπανών διαβίωσης και κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμ. αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της, προσδιορίσθηκε το φορολογητέο εισόδημά του με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «**ανάλυσης ρευστότητας**», η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε (5) έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω νόμου. Επιπλέον, το συνολικό φορολογητέο οικογενειακό του **τεκμαρτό εισόδημα με βάση τις αντικειμενικές τους δαπάνες** (υπόχρεου και της συζύγου του), κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2019 και 2020, προσδιορίσθηκε από την ελεγκτική αρχή, στο ποσό των 17.936,78€ και 41.464,03€ (σελίδες 27,28 και 50 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν. **4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

ΠΡΩΤΟΣ ΛΟΓΟΣ

Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδεικτικών του στοιχείων αναφορικά με τη μείωση του υπολοίπου, την 31/12/2019 και την 31/12/2020 των απαιτήσεών του από «Πελάτες» στη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» της μεθοδολογίας «ανάλυσης ρευστότητας», κατά τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, αντίστοιχα.

ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΛΟΓΟΣ

Οι προσβαλλόμενες πράξεις προσκρούουν ευθέως στις αρχές της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Παραβίαση των αρχών της ισότητας (άρθρο 4 παρ.1 και 5 του Συντάγματος) και της ασφάλειας δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος).

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (Σ.τ.Ε. 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (Σ.τ.Ε. 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις Σ.τ.Ε. 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (Σ.τ.Ε. 2674/2013, 1608/2004).

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 διαγνωσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, 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 προέβλεπε 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, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την 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. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, νομολογιακά (ΟΛ. Σ.Τ.Ε. 616/2021) έχει κριθεί ότι: « Περαιτέρω, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και, ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις (Σ.Τ.Ε. Ολομ. 1738/2017, 691/2019 κ.ά.), πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσης κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων. Η ως άνω θεμελιώδης αρχή επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστο εν αμφιβόλω, εξυπηρετεί δε σκοπούς δημοσίου συμφέροντος. Συγκεκριμένα, και σε συγκεκριασμό προς τον κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2) σκοπό δημοσίου συμφέροντος της καταστολής της φοροδιαφυγής (ιδίως της μεγάλης από απόψεως ποσού ή/και συνθηκών τέλεσης), εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου που, μεταξύ άλλων, αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία ιδιαίτερος μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσης, καθώς και την αποφυγή έκθεσής τους στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης που υιοθετεί τα πορίσματά του και στηρίζεται σε αυτόν και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο και την πράξη οικονομικές υποχρεώσεις. Παράλληλα, εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης του Δημοσίου στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων λόγω της τυχόν στο μεταξύ επιδείνωσης της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων

και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. Σ.τ.Ε. Ολομ. 1738/2017, 691/2019). Συνακόλουθα και προκειμένου οι ρυθμίσεις περί (της διάρκειας, της έναρξης και λήξης, των περιπτώσεων διακοπής και αναστολής) της παραγραφής, ήτοι το πλέγμα των κανόνων που συνθέτουν συνολικά το ρυθμιστικό πλαίσιο της παραγραφής (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, C-637/17, σκ. 45, 47, 48), να εκπληρώνουν τις απαιτήσεις των ως άνω αρχών της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να εξαρτούν τη διακοπή (και άρα την τήρηση) της προθεσμίας παραγραφής από γεγονός γνωστό στον διοικούμενο, τέτοιο, δε, δεν συνιστά μόνη η έκδοση της καταλογιστικής πράξης».

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

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το Σ.τ.Ε. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 5 του Συντάγματος ορίζει ότι: «καθένας έχει δικαίωμα να αναπτύσσει ελεύθερα την προσωπικότητά του και να συμμετέχει στην κοινωνική και οικονομική ζωή της χώρας, εφόσον δεν προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και δεν παραβιάζει το Σύνταγμα ή τα χρηστά ήθη».

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. {...} 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης».

Επειδή, νομολογιακά (Ολ. Σ.τ.Ε. 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές,

με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.).».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του Σ.τ.Ε. (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. Σ.τ.Ε. 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. Σ.τ.Ε. 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών

πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Φορολογική Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του.

Επειδή, ακολούθως, δεν τίθεται ζήτημα επιβολής και είσπραξης φόρου χωρίς τυπικό νόμο, καθότι η φορολογική αρχή εφάρμοσε τον ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και τις πολυγραφημένες διαταγές, αποφάσεις και εγκυκλίους, κατά περίπτωση, που εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή αυτού, ο δε νομοθέτης έλαβε υπόψη του, για τη διαφορετική μεταχείριση, τα αντικειμενικά κριτήρια και τις ιδιαίτερες συνθήκες της κάθε κατηγορίας φορολογουμένων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζονται οι ως άνω αρχές και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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 του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από

οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό.

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του Ν. 4223/2013, η παράγραφος 1 και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, 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 στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022 ορίζεται: «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. 2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν. 4987/2022, εκδόθηκε η Α.1293/2019 με την οποία παρέχονται λεπτομέρειες σχετικά με το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Άρθρο 1. Πρόγραμμα Ελέγχου: Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή

συμπληρώνεται από τον ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του. **Άρθρο 11.** «Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 της Γ.Γ.Δ.Ε., 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: α) μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών), β) εισόδημα από κινητές αξίες, γ) εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, δ) δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και ε) 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 Κ.Φ.Ε. 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 φορολογούμενου 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 φορολογούμενου, 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. 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.

Παράδειγμα :

Υπόλοιπο εισπρακτέων 31/12/2003	560.000 €	
Απαιτήσεις του 2003 εισπραχθείσες κατά το έτος 2004	-300.000 €	260.000€
Δημιουργία νέων απαιτήσεων εντός του 2004		290.000€
Υπόλοιπο εισπρακτέων 31/12/2004		550.000€

Στην στήλη Πηγες Κεφαλαίων/Εσόδων στη γραμμή (11) «Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων» θα γράψουμε το ποσό των 10.000€ (560.000€-550.000€) Αντιμετώπιση περιπτώσεων επιστροφής φόρων τελών και εισφορών (σε προσωπικό/οικογενειακό επίπεδο καθώς και σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης). Στην περίπτωση που εκκρεμεί φόρος προς επιστροφή, ο οποίος τελικά επιστρέφεται στο επόμενο ή στα επόμενα έτη, τότε με το προς επιστροφή ποσό θα αυξηθούν οι εισπρακτέοι λογαριασμοί. 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. 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 31/12/200X). 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 ΚΦΑΣ). 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 προστατευόμενων 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 φορολογούμενου 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 ποσό των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών έχει μειωθεί σε σύγκριση με το ποσό 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».....[.]. 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...[.]. **Παρατήρηση:** [..] 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....8) Η συμπλήρωση του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά» στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία στη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης είναι απαραίτητη. Στην περίπτωση που δεν δηλώθηκαν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στη λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης, τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν. 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».

Επειδή, σύμφωνα με την Υπ. Οικ. ΠΟΛ.1050/25-5-2014 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου

1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» **Άρθρο 1 {..}. Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1 Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.** Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση..{..} **Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.** Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ.. Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου. **Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.** Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις σε μετοχές 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 υποβληθισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. **Άρθρο 8. Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.** «Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία/ συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο. Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις

πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών. Άρθρο 9. Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής: Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω. Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου. Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις. Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του Ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος. {...} **Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου.** ... 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 την Ε. 2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 Ν. 4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων,

σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του 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 Κ.Φ.Δ. , 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 Κ.Φ.Δ., 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, η τεχνική της «ανάλυσης ρευστότητας» 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.

Επειδή, με τη μέθοδο της «ανάλυσης ρευστότητας» δημιουργείται ένα ισοζύγιο με τις πηγές κεφαλαίων/εσόδων στις οποίες περιλαμβάνονται κάθε μορφής έσοδα που αποδεδειγμένα έχουν εισπραχθεί στη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και με τις αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων στις οποίες περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αγορές, δαπάνες, αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Η συμπλήρωση του ως άνω ισοζυγίου πραγματοποιείται από τον έλεγχο με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία του ελέγχου και με βάση τις πληροφορίες που παρέχει ο ελεγχόμενος, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της Πολ. 1050/2014.

Επειδή, με το άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014 ορίζεται ότι, εάν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της πηγής προέλευσης της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, τότε η διαφορά που προκύπτει καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του

N. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ήτοι ως «προσαύξηση περιουσίας» και θεωρείται «κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος αξιολογώντας όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, εφάρμοσε την τεχνική της «**ανάλυσης ρευστότητας**» και από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής αυτής προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης Ι. «Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων» και της στήλης ΙΙ. «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» της ελεγχόμενης ατομικής οντότητας, ποσών - **52.445,79€** και **-110.038,64€**, κατά τα φορολογικά έτη **2019** και **2020**, αντίστοιχα, η οποία κρίθηκε ότι εμπίπτει στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ήτοι ότι προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και λογίσθηκε ως «προσαύξηση περιουσίας», όπως παρακάτω:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	37.473,66	38.573,47	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	38.573,47	14.309,86
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία απλογραφικά Ε.Λ.Π.)			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία απλογραφικά Ε.Λ.Π.)	0,00	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	157.583,45	0,00	3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	162.955,00	0,00
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	245.175,60	211.520,82	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	5.000,00	81.125,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	7.942,70	4.765,02	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	0,00	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	3523,78	3.769,56	6. Αγορές εμπορ/των, α΄, β΄ υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	253.062,26	226.634,27
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	28.159,30	34.312,04

8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ	0,00	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	0,00	0,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	5.251,41	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	5.205,19	14.372,26
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	7.982,77	2.421,60
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	3.206,99	743,89
12.Αύξηση των προκαταβολών που εισεπραχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	0,00	0,00	12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00	13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	0,00
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	0,00	0,00
			15.Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ ναν έτους /νων	0,00	0,00
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	451.699,19	263.880,28	ΣΥΝΟΛΟ	504,144,98	373.918,92

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1050/2014, η διαφορά μεταξύ των σπηλών «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση, όπως παρακάτω:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2019	2020
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	504,144,98	373.918,92
(-) I. ΠΗΓΕΣ ΕΣΟΔΩΝ/ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	451.699,19	263.880,28
(=) Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου «Ανάλυσης Ρευστότητας»	52.445,79	110.038,64

Επειδή, η φορολογική αρχή καταχώρησε μηδενικό ποσό, την 31/12/2019 και την 31/12/2020, στη γραμμή 11. «Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων» της στήλης των «ΠΗΓΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» του ελεγχόμενου (σελίδα 32 έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, ακολούθως η ελεγκτική αρχή, εφαρμόζοντας τα οριζόμενα στο άρθρο 9 της προαναφερθείσας ΠΟΛ. 1050/2014 προσδιόρισε, το καθαρό τεκμαρτό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα, με τον «εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας» και ειδικότερα με βάση τις «αντικειμενικές οικογενειακές του δαπάνες διαβίωσης» (υπόχρεου και της συζύγου του), στον έλεγχο με τις «γενικές φορολογικές διατάξεις», όπως αυτές ίσχυαν, στο ποσό των 17.936,78€ και 41.464,03€ και στη συνέχεια με την τεχνική ελέγχου της «Ανάλυσης Ρευστότητας», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022, της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-05-2013 και των ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 και ΠΟΛ. 1171/4.7.2013, στο συνολικό ποσό των 70.382,57€ και 124.797,74€, κατά τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, αντίστοιχα και έλαβε τελικά το μεγαλύτερο, ήτοι το φορολογητέο εισόδημα, σύμφωνα με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας», ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ € (α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ € (β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ € (γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ € (δ) = μέγιστο [(α), (β), (γ)]	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ € (ε)= (δ-α)
2019	17.936,78	70.382,57	17.936,78	70.382,57	52.445,79
2020	14.759,10	124.797,74	41.464,03	124.797,74	110.038,64

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι, η φορολογική αρχή δεν προσδιόρισε σωστά κατά την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου της «Ανάλυσης Ρευστότητας», τις «μειώσεις των εισπρακτέων λογαριασμών» της στήλης των «ΠΗΓΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», την 31/12/2019 και την 31/12/2020, ως εξής: «Βα2. Από τα εκδοθέντα παραστατικά του (Α.Λ.Σ. και Δελτία Αποστολής) φορολογικού έτους 2018 και τα αντίγραφα κινήσεων τραπεζικών του λογαριασμών προκύπτει ότι, οι απαιτήσεις από «πελάτες» του φορολογικού έτους 2018, κατά ένα μέρος, εισπράχθηκαν το εν λόγω φορολογικό έτος και δημιουργήθηκε «υπόλοιπο εισπρακτέο», στην αρχή του φορολογικού έτους 2019 (01/01/2019), όπως παρακάτω:

Α) ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ» ΤΗΝ 1/1/2019

	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018				ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΠΕΛΑΤΕΣ	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΠΕΛΑΤΕΣ
Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΟ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΞΙΑ ΚΑΘΑΡΗ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	2018	1/1/2019
1			1693,55	406,45	2100,00	630,00	
				ΣΥΝΟΛΟ	2.100,00	630,00	1.470,00
2			600,84	144,2	745,04	566,38	
			2.107,24	505,74	2612,98	1242,42	
			160,00	38,40	198,4		

		.....	256,00	61,50	317,50		
		.....	337,00	81,00	418,00		
				ΣΥΝΟΛΟ	4292,02	1.808,80	2.483,22
3	.....	.....	5354,8	1285,2	6639,98	3630	
					535,02		
				ΣΥΝΟΛΟ	7.175,00	3.630,00	3.545,00
4	.....	.....	696,9	167,26	864,16	1170,34	
		.....	2086,3	500,71	2586,99		
		.....	362,9	87,1	450,00		
				ΣΥΝΟΛΟ	3901,15	1.170,34	2,730,81
5	.....	.....	839,54	201,49	1041,03	415,76	
		.....	408,36	98,01	506,37		
		.....	120,97	29,03	150,00		
				ΣΥΝΟΛΟ	1697,4	415,76	1.281,64
6	.....	.....	909,6	218,3	1127,9	1500	
		.....	328,79	78,91	407,7	642,72	
		.....	1305,7	313,36	1619,01		
		.....	1211,4	290,75	1502,19		
		.....	201,61	48,39	250,00		
		.....	362,9	87,1	450,00		
				ΣΥΝΟΛΟ	5356,80	2.142,72	3.214,08
7	.....	.....	1596,2	383,08	1979,24	791,7	
		.....	1612,9	387,1	2000	1000	
		.....	403,23	96,78	500,01		
				ΣΥΝΟΛΟ	4479,25	1.791,70	2.687,55
8	.....	.....	2500	600	3100	2496	
		.....	403,23	96,78	500,01		
		.....	1887,1	452,9	2340		
		.....	241,94	58,07	300,01		
				ΣΥΝΟΛΟ	6240,02	2.496,00	3.744,02
9	.....	.....	4516,1	1083,9	5600,00		
		.....	483,87	116,13	600,00		
		.....	-483,87	-116,13	-600,00		
		.....	483,87	116,13	600,00		
		.....	564,52	135,48	700,00		
		.....	3764,5	903,48	4668,00		
				ΣΥΝΟΛΟ	11568,00	0,00	11.568,00
10	.....	.....	1437	344,88	1781,88	719,2	
		.....	1221,1	293,05	1514,11	1438,4	
		.....	241,94	58,07	300,01		
				ΣΥΝΟΛΟ	3596,00	2.157,60	1.438,40
11	.....	.....	2012,2	482,93	2495,12	387,38	
		.....	2168	520,32	2688,32	1950,00	
		.....	532,26	127,74	660,00		
				ΣΥΝΟΛΟ	5843,44	2.337,38	3.506,06
12	.....	.....	2160	518,40	2678,40	803,52	

		.....	2137,1	512,90	2650,00	795,00	
		.....	564,52	135,48	700,00	210,00	
				ΣΥΝΟΛΟ	6028,40	1.808,52	4.219,89
13	.....	.....	1261	302,65	1563,69	1.100,00	
		.....	755,09	181,22	936,31		
		.....	201,61	48,39	250,00		
				ΣΥΝΟΛΟ	2750,00	1.100,00	1.650
14	.....	.....	1841,9	442,04	2283,89	775,17	
		.....	241,95	58,07	300,02		
				ΣΥΝΟΛΟ	2583,91	775,17	1.808,74
15	.....	.....	2155,1	517,22	2672,32	2.434,08	
		.....	2026,5	486,36	2512,88		
		.....	725,81	174,19	900,00		
				ΣΥΝΟΛΟ	6085,21	2.434,08	3.651,13
16	.....	.....	725,3	174,07	899,37	2.000,00	
		.....	2970	712,80	3682,82		
		.....	564,52	135,48	700,00		
				ΣΥΝΟΛΟ	5282,20	2.000,00	3.282,20
17	.....	.....	1964,36	471,44	2.435,80	3.164,80	
		.....	995,20	238,85	1.234,05		
		.....	1240	297,60	1.537,60		
		.....	1454,80	349,15	1803,95		
		.....	282,26	67,74	350,00		
				ΣΥΝΟΛΟ	7.912,00	3.164,80	4.747,20
			ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		86.890,81	29.862,87	57.027,94

Β) ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ» ΤΗΣ 1/1/2019 ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΙΣΕΣ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ» ΤΗΝ 1/1/2019	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ 2018 ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΙΣΕΣ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	ΥΠΟΛΟΙΠΟ «ΠΕΛΑΤΩΝ» ΤΗΝ 31/12/2019 ΑΠΟ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ 2018
1		1.470,00	0,00	1.470,00
2		2.483,22	0,00	2.483,22
3		3.545,00	0,00	3.545,00
4		2730,81	2730,81	0,00
5		1281,64	1281,64	0,00

6	.....	3214,08	3214,08	0,00
7	.....	2687,55	2687,55	0,00
8	.....	3744,02	3744,02	0,00
9	.....	11568,00	11568,00	0,00
10	.....	1438,40	1438,40	0,00
11	.....	3506,06	3506,06	0,00
12	.....	4219,89	4219,89	0,00
13	.....	1650,00	1650,00	0,00
14	.....	1808,74	1808,74	0,00
15	.....	3651,13	3651,13	0,00
16	.....	3282,20	3282,20	0,00
17	.....	4747,20	4747,20	0,00
		57.027,94	49.529,72	7.498,22

Γ) ΝΕΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ» ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

A/A/	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019				ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ»	ΥΠΟΛΟΙΠΟ «ΠΕΛΑΤΩΝ»
	ΕΠΩΝΥΜΟ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΞΙΑ ΚΑΘΑΡΗ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	2019	31/12/2019
1			795,00	190,80	985,80	241,52	
				ΣΥΝΟΛΑ	985,80	241,52	744,28
2			609,40	146,26	755,66		
			90,60	21,74	112,34	0,00	
				ΣΥΝΟΛΑ	868,00	0,00	868,00
3			887,10	212,90	1.100,00		
			645,16	154,84	800,00	0,00	
				ΣΥΝΟΛΑ	1.900,00	0,00	1.900,00
			ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		3.753,80	241,52	3.512,28

Δ) ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ» ΤΗΝ 31-12-2019

ΥΠΟΛΟΙΠΑ «ΠΕΛΑΤΩΝ» ΑΠΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΕΤΟΥΣ 2018	7.498,22€
ΠΛΕΟΝ: ΥΠΟΛΟΙΠΑ «ΠΕΛΑΤΩΝ» ΑΠΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΕΤΟΥΣ 2019 (ΝΕΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ)	3.512,28€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΟ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ» ΤΗΝ 31-12-2019	11.010,50€

Βα3. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, στη γραμμή **11. «Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων»**, της στήλης Ι. «Πηγές Εσόδων/Κεφαλαίων», στο φορολογικό έτος 2019, πρέπει να καταχωρηθεί το ποσό των **46.017,44€** (υπόλοιπο την 1/1/2019 €57.027,94 – υπόλοιπο την 31/12/2019 €11.010,50), καθώς από τη σύγκριση του υπολοίπου των «εισπρακτέων λογαριασμών» στην αρχή του κρινόμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος αυτού, υπάρχει μείωση αυτών (απαιτήσεων από πελάτες), ύψους **46.017,44€**, όπως παρακάτω:

Υπόλοιπο απαιτήσεων από «πελάτες» την 01/01/2019	57.027,94
Μείον: Υπόλοιπο απαιτήσεων από «πελάτες» την 31/12/2019	(11.010,50)
Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων κατά το φορολογικό έτος 2019	46.017,44

Βα4. Από τα εκδοθέντα παραστατικά του (Α.Λ.Σ. και Δελτία Αποστολής) φορολογικού έτους **2020** και τα αντίγραφα κινήσεων τραπεζικών του λογαριασμών προκύπτει ότι, οι

απαιτήσεις από «πελάτες» του φορολογικού έτους 2020, κατά ένα μέρος, εισπράχθηκαν το κρινόμενο φορολογικό έτος 2020 και δημιουργήθηκε νέο «υπόλοιπο πελατών» στο τέλος του έτους (31/12/2020), όπως παρακάτω:

Α) ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΠΕΛΑΤΕΣ ΤΗΝ 31/12/2020

Α/Α	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020				ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ»	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ»
	ΕΠΩΝΥΜΟ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΞΙΑ ΚΑΘΑΡΗ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	2020	31/12/2020
1			561,75	134,82	696,57	1.500,00	
			1080,39	259,29	1339,68		
			1390,36	333,69	1724,05		
				ΣΥΝΟΛΑ	3.760,30	1.500,00	2.260,30
2			3862,90	927,10	4790,00	1.509,20	
			483,87	116,13	600,00		
				ΣΥΝΟΛΑ	5.390,00	1.509,20	3.880,80
			ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		9.150,30	3.009,20	6.141,10

Β) ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ» ΤΗΣ 1/1/2020 ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΙΣΕΣ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ» ΤΗΝ 1/1/2020	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΙΣΕΣ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020	ΥΠΟΛΟΙΠΟ «ΠΕΛΑΤΩΝ» 31/12/2020
1		1.470,00	1.470,00	0,00
2		3.351,22	3.351,22	0,00
3		5.445,00	5.445,00	0,00
4		744,28	744,28	0,00
		11.010,50	11.010,50	0,00

Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ» ΤΗΝ 31-12-2020

ΥΠΟΛΟΙΠΑ «ΠΕΛΑΤΩΝ» ΑΠΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΕΤΟΥΣ 2019	0,00€
ΠΛΕΟΝ: ΥΠΟΛΟΙΠΑ «ΠΕΛΑΤΩΝ» ΑΠΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΕΤΟΥΣ 2020 (ΝΕΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ)	6.141,10€
Υπόλοιπο «πελατών εισπρακτέων» την 31-12-2020	6.141,10€

Βα5. Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, στη γραμμή 11 «Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων», της στήλης Ι. «Πηγές Εσόδων / Κεφαλαίων», στο φορολογικό έτος 2020, πρέπει να καταχωρηθεί το ποσό των **4.869,40€** (υπόλοιπο 1/1/2020 €11.010,50 - υπόλοιπο 31/12/2020 €6.141,10€), καθώς από τη σύγκριση του υπολοίπου των «εισπρακτέων λογαριασμών» στην αρχή του κρινόμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος αυτού, υπάρχει μείωση αυτών (απαιτήσεων από πελάτες), **ύψους 4.869,40€, όπως παρακάτω:**

Υπόλοιπο εισπρακτέο «πελατών» την 01/01/2020	11.010,50
Μείον: Υπόλοιπο εισπρακτέο «πελατών» την 31/12/2020	(6.141,10)
Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων κατά το φορολογικό έτος 2020	4.869,40

Επειδή, από τα «στοιχεία» που προσκομίσθηκαν κατά την εφαρμογή του μέσου της παρούσας «Ενδικοφανούς Προσφυγής» στη φορολογική διαδικασία και ειδικότερα από τα

εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής) και αξίας (Α.Λ.Σ.), κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 και τα αντίγραφα κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών, κατά τα εν λόγω έτη, προκύπτει ότι: «η απαίτηση από πελάτισσα «.....», για την πώληση αγαθών, με την Α.Λ.Σ., συνολικής αξίας 2.100,00€, την 31-12-2018, ανήλθε στο ποσό των 2.100,00€, καθότι η εισπραξη ποσού 630,00€, πραγματοποιήθηκε την, ήτοι το επόμενο φορολογικό έτος και επομένως, οι απαιτήσεις από «πελάτες» την 31-12-2018, οι εισπραχθείσες απαιτήσεις κατά το φορολογικό έτος 2019, για πωλήσεις αγαθών έτους 2018 και η μείωση του λογαριασμού απαιτήσεων από «πελάτες», κατά το εν λόγω φορολογικό έτος, είναι ως ακολούθως:

Α) ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΟ «ΠΕΛΑΤΩΝ» ΤΗΝ 31/12/2019

Απαιτήσεις από «πελάτες» την 31/12/2018		57.027,94
Πλέον: Απαίτηση από «.....» την 31-12-2018		630,00
Σύνολο απαιτήσεων από πελάτες την 31-12-2018		57.657,94
Απαιτήσεις από «πελάτες» της 31/12/2018 εισπραχθείσες κατά το φορολογικό έτος 2019	49.529,72	
Πλέον: Απαίτηση από «.....» έτους 2018 εισπραχθείσα την 22-01-2019	630,00	50.129,72
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΟ «ΠΕΛΑΤΩΝ» έτους 2018, την 31-12-2019		7.498,22
Πλέον: Δημιουργία νέων απαιτήσεων έτους 2019		3.512,28
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΟ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ» ΤΗΝ 31-12-2019		11.010,50

Β) ΜΕΙΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ» ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Υπόλοιπο απαιτήσεων από «πελάτες» την 31/12/2018	57.657,94
Μείον: Υπόλοιπο απαιτήσεων από «πελάτες» την 31/12/2019	(11.010,50)
Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων κατά το φορολογικό έτος 2019	46.647,44

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω», στη γραμμή **11. «Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων»**, της στήλης Ι. «Πηγές Εσόδων/Κεφαλαίων, στο φορολογικό έτος 2019, πρέπει να καταχωρηθεί το ποσό των **46.647,44€** (υπόλοιπο την 31/12/2018 €57.657,94 – υπόλοιπο την 31/12/2019 €11.010,50), καθότι από τη σύγκριση του υπολοίπου των «εισπρακτέων λογαριασμών» στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους, υπάρχει μείωση των «εισπρακτέων λογαριασμών», ύψους **46.647,44€**.

Επειδή, ακολούθως από τα «στοιχεία» που προσκομίσθηκαν κατά την εφαρμογή του μέσου της «Ενδικοφανούς Προσφυγής» στη φορολογική διαδικασία και ειδικότερα από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής) και αξίας (Α.Λ.Σ.), κατά το φορολογικό έτος 2020 και τα αντίγραφα κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών, στα έτη 2020 και 2021 προκύπτει ότι:

Α) ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ» ΤΗΝ 31/12/2020

	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020	ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ»	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ»
--	----------------	-----------------------------	---------------------------------	---------------------------------

A/A	ΕΠΩΝΥΜΟ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΞΙΑ ΚΑΘΑΡΗ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	2020	31/12/2020
1			561,75	134,82	696,57	1.500,00	
			1080,39	259,29	1339,68		
			1390,36	333,69	1724,05		
				ΣΥΝΟΛΑ	3.760,30	1.500,00	2.260,30
2			3862,90	927,10	4790,00	1.509,20	
			483,87	116,13	600,00		
				ΣΥΝΟΛΑ	5.390,00	1.509,20	3.880,80
3			6.612,90	1.587,10	8.200,00	3.250,00	
			483,17	116,13	600,00	1.150,00	
				ΣΥΝΟΛΑ	8.800,00	4.400,00	4.400,00
4			1.612,90	387,10	2.000,00	0,00	
				ΣΥΝΟΛΑ	2.000,00	0,00	2.000,00
5			1.538,71	369,29	1.908,00		
			2.558,63	614,07	3.172,70		
			887,10	212,90	1.100,00		
			4.032,26	967,74	5.000,00		
			1.612,90	387,10	2.000,00		
			120,97	29,03	150,00		
			241,93	58,06	299,99		
				ΣΥΝΟΛΑ	13.630,69	4.025,58	9.605,11
6			6.008,07	1.441,94	7.450,01	2.862,50	
			564,51	135,48	699,99		
				ΣΥΝΟΛΑ	8.150,00	2.852,50	5.297,50
7			1.459,00	350,16	1.809,16		
			1.509,03	362,17	1.871,20		
			1.822,93	437,50	2.260,43		
			1.972,73	473,46	2.446,19		
			1.916,45	459,95	2.376,40		
			1.319,24	316,62	1.635,86		
				ΣΥΝΟΛΑ	12.399,24	0,00	12.399,24
			ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		54.130,23	14.287,28	39.842,95

Β) ΑΥΞΗΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΑΠΟ «ΠΕΛΑΤΕΣ» ΤΗΝ 31-12-2020

Υπόλοιπο εισπρακτέο από «πελάτες» την 31/12/2019	11.010,50	
Μείον: Απαιτήσεις από «πελάτες» έτους 2019 εισπραχθείσες το 2020	(11.010,50)	0,00
Πλέον: Δημιουργία νέων απαιτήσεων από πελάτες έτους 2020		39.842,95
Υπόλοιπο εισπρακτέο από «πελάτες» την 31/12/2020		39.842,95

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, στη γραμμή 13. «Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων», της στήλης II. «Αναλώσεις Εσόδων/Κεφαλαίων», στο φορολογικό έτος 2020, πρέπει να καταχωρηθεί το ποσό των 28.832,45€ (υπόλοιπο την 31/12/2020 €39.842,95 – υπόλοιπο την 31/12/2019 €11.010,50), καθότι από τη σύγκριση του υπολοίπου των «εισπρακτέων λογαριασμών» στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του κρινόμενου έτους, υπάρχει ισόποση αύξηση των απαιτήσεων από «πελάτες».

Συνεπώς, ο πίνακας της τεχνικής «ανάλυσης ρευστότητας» με βάση την παρούσα απόφαση, στις στήλες, Ι. «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και ΙΙ. «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», κατά τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, έχει όπως παρακάτω :

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020	ΙΙ. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	37.473,66	38.573,47	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	38.573,47	14.309,86
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	157.583,45	0,00	3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	162.955,00	0,00
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	245.175,60	211.520,82	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	5.000,00	81.125,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	7.942,70	4.765,02	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	0,00	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	3523,78	3.769,56	6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	253.062,26	226.634,27
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	28.159,30	34.312,04
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	5.251,41	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	5.205,19	14.372,26
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	7.982,77	2.421,60
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	46.647,44	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	3.206,99	743,89

13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00	13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	28.832,45
ΣΥΝΟΛΟ	498.346,62	263.880,28	ΣΥΝΟΛΟ	504,144,98	402.751,37

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1050/2014, η διαφορά μεταξύ των στηλών, «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», με βάση την παρούσα απόφαση, θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, όπως παρακάτω:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2019	2020
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	504,144,98	402.751,37
(-) I. ΠΗΓΕΣ ΕΣΟΔΩΝ/ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	498.346,62	263.880,28
(=) Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου «Ανάλυσης Ρευστότητας»	5.798,36	138.871,09

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα, όσον αφορά τις «Μειώσεις των λογαριασμών εισπρακτέων», της στήλης I. «Πηγές Εσόδων/Κεφαλαίων, κατά φορολογικό έτος 2019, γίνεται αποδεκτός, καθότι με βάση την παρούσα απόφαση, θα πρέπει να καταχωρηθεί το ποσό των **46.647,44€**, λόγω ισόποσης μείωσης των απαιτήσεών του από «πελάτες», ύστερα από τη σύγκριση του υπολοίπου των «εισπρακτέων λογαριασμών» στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: « 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.2..., 3..., 4..., 5. Εντός εκατό είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 επισημαίνεται ρητά ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...». Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη

αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

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

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την **αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντα**, η οριστική φορολογική υποχρέωση, για το φορολογικό έτος 2020, σχετικά με τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, σύμφωνα με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «**ανάλυσης ρευστότητας**», θα πρέπει να περιορισθεί στο ποσό, που δυνάμει της προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, καταλογίζεται στον προσφεύγοντα.

Επειδή, περαιτέρω οι διαπιστώσεις όπως αυτές καταγράφονται στην από θεωρηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, κρίνονται βάσιμες και αποδεκτές, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως **αβάσιμος και αναπόδεικτος**.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανένα ιδιαίτερο ισχυρισμό, αναφορικά με τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός του με τον «εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας» και ειδικότερα με βάση τις «αντικειμενικές οικογενειακές του δαπάνες διαβίωσης», στον έλεγχο με τις «**γενικές φορολογικές διατάξεις**» των κρινόμενων φορολογικών ετών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS**) ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «λιανικό εμπόριο κατασκευαστικών υλικών», που εδρεύει στην οδό «.....», Τ.Κ., ήτοι α) την **τροποποίηση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 και β) την επικύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας. Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1) Επί της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019.**

Φορολογικό έτος 2019		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	5.103,82	57.549,61	10.902,18	5.798,36
	Της συζύγου	12.832,96	12.832,96	12.832,96	0,00
Πιστωτικό ποσό		535,49			1.275,63
Χρεωστικό ποσό			16.771,62	740,14	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		728,00	728,00	728,00	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/2022			8.653,56	637,82	637,82
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		18,33	2.924,83	53,37	35,04
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		305,82	305,82	305,82	0,00
Εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ακινήτων		61,16	61,16	61,16	0,00
Διαφορά συμψηφισμού		1.227,82	1.227,82	1.227,82	0.00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		0,00	28.867,17	1.948,49	1.948,49

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

2) Επί της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020.

Φορολογικό έτος 2020		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	5.098,63	115.137,27	115.137,27	110.038,64
	Της συζύγου	12.105,40	9.660,47	9.660,47	(2.444,93)
Χρεωστικό ποσό		1.623,98	37.716,69	37.716,69	36.092,71
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/2022			18.156,38	18.156,38	18.156,38
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		305,82	305,82	305,82	0,00

Εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ακινήτων	61,16	61,16	61,16	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	728,00	728,00	728,00	0,00
Διαφορά συμψηφισμού	3.368,96	3.368,96	3.368,96	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	0,00	54.249,09	54.249,09	54.249,09

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της