



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1345

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 18/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ:

α) της υπ' αριθ. /19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

β) της υπ' αριθ. /19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,

γ) της υπ' αριθ. /19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017,

δ) της υπ' αριθ. /19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./19.12.2023 και/19.12.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./19.12.2023 και/19.12.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2017 - 31/12/2017 και 01/01/2018 - 31/12/2018 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ δεν προέκυψαν διαφορές εισοδημάτων και φόρων.

Με την υπ' αριθ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση ηλεκτρολόγου αυτοκινήτων, για το φορολογικό έτος 2018, κύριος φόρος ποσού 31.445,52€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 15.722,76€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.927,04€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 51.383,32€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και συγκεκριμένα της ανάλυσης ρευστότητας από την οποία διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του που προέρχεται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, ποσού 95.289,44€.

Με την υπ' αριθ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 2.938,00€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 1.468,99€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 4.406,99€, λόγω α) μη ορθής μεταφοράς δεδομένων των βιβλίων στις δηλώσεις φορολογητέων εκροών ποσού 11.337,11€ και φόρου αυτών 2.720,90€, και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 217,10€, δαπανών αξίας 650,27€.

Με την υπ' αριθ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, κύριος φόρος ποσού 2.183,57€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 1.091,78€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 3.275,35€, λόγω α) μη ορθής μεταφοράς δεδομένων των βιβλίων στις δηλώσεις φορολογητέων εκροών ποσού 978,78€ και φόρου αυτών 234,91€, και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 1.948,66€, δαπανών αξίας 8.030,06€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 19/12/2023 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./29.07.2020 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας λόγω έλλειψης προϋποθέσεων. Παραβίαση κατ' ουσίαν της διάταξης του άρθρου 28 του ν.4172/2013.
2. Παράνομη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής λόγω αοριστίας και έλλειψης νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας, κατά τον υπολογισμό των διαθέσιμων μετρητών για τα ελεγχόμενα έτη. Δε λήφθηκαν υπόψη διαθέσιμα μετρητά ύψους 500.000,00€ από το 2013 και εντεύθεν.
3. Παράνομες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω παράλειψης της ελεγκτικής αρχής να μεταφέρει και να συμψηφίσει ζημιές των προγενέστερων ετών.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «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 τη 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...».

Επειδή, με το άρθρο 1 της ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν.4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ...».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ως ίσχυε κατά το χρόνο κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999): «Ενεργητική νομιμοποίηση. 1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος: α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον, ή β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου...».

Επειδή, το έννομο συμφέρον υπάρχει όταν συντρέχουν οι εξής δύο προϋποθέσεις: α) Η προσβαλλόμενη πράξη έχει προκαλέσει ηθική ή υλική βλάβη στον αιτούντα και β) Ο αιτών υφίσταται τη βλάβη αυτή με ορισμένη ιδιότητα που αναγνωρίζεται από τους κανόνες δικαίου, δηλαδή υπάρχει μια ειδική έννομη σχέση του αιτούντος με την προσβαλλόμενη πράξη. Περαιτέρω

το έννομο συμφέρον πρέπει να είναι προσωπικό δηλαδή να υπάρχει ο ειδικός δεσμός, μεταξύ του αιτούντος και της προσβαλλόμενης πράξης. Ακόμη, πρέπει να είναι άμεσο, δηλαδή, να συνδέεται απευθείας με το πρόσωπο του αιτούντος, με την έννοια ότι τη βλάβη, που προξενείται από την πράξη ή την παράλειψη, υφίσταται ο ίδιος ο αιτών και όχι άλλο πρόσωπο, με το οποίο συνδέεται με ορισμένη σχέση. Τέλος, το έννομο συμφέρον πρέπει να είναι ενεστώς. Η νομική ή πραγματική κατάσταση, με την οποία συνδέεται ο αιτών και της οποίας η μεταβολή με την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη προκαλεί σ' αυτόν βλάβη, πρέπει να υφίσταται κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης ή συντέλεσης της παράλειψης άσκησης της ενδικοφανούς όσο και κατά το χρόνο άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής (Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 2^{ος}, 14^η έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελ. 81-90).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την υπ' αριθ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή ούτε αμφισβητήθηκαν από τον έλεγχο στοιχεία της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνεπώς απαραδέκτως, ελλείπει έννομου συμφέροντος, προσβάλλεται η ως άνω πράξη.

Επειδή, με το 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «*...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, με το άρθρο 34 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*1. 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, με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες 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 παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.*».

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που

αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται ότι 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 ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

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

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς 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. 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, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ Β' 474) Απόφαση ΓΓΔΕ ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση... Άρθρο 3 Υπαχόμενοι - 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,... Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν.4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ.), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο

διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου. Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. Άρθρο 8 Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να 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 αποκρυσταλλισθείσας 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: • Καταρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. • Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω. • Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν 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 φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος... Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου. Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1270/2013 διευκρινίστηκε ότι: «...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... 3) Οι

αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών... 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου. 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος... 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... 8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ. 9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη. 10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. 11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους... 12) Η αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ών έχει αυξηθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η αύξηση θα καταχωρηθεί στη στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους» Σε περίπτωση που είχαμε μείωση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε τη μείωση στη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους»... 13) Οι λοιπές περιπτώσεις εσόδων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση εσόδου που δεν αναφέρεται παραπάνω. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται: 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31/12/200X). 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης... 3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών... 4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων. 5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων... 6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας. 7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες 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)... 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... 12) Οι μειώσεις των

Πληρωτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους . 13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. 14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους. 15) Η μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών έχει μειωθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η μείωση θα καταχωρηθεί στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών». Σε περίπτωση που είχαμε αύξηση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε την αύξηση στην στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών»... 16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω. Γενική παρατήρηση: Τόσο στα έσοδα, όσο στις αγορές και δαπάνες, αναγράφεται το σύνολο των ποσών που ανάγεται σε κάθε ελεγχόμενο διαχειριστικό έτος (όχι τεκμαρτά έσοδα ή δαπάνες). Χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε τα ποσά τόσο των εσόδων όσο και των αγορών/δαπανών να μην υπολογίζονται δυο φορές. Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα...».

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, στο άρθρο 15 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «... 3. Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1... 4. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει απόφαση με την οποία ορίζονται ορισμένες κατηγορίες προσώπων που υποχρεούνται να παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες, σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές τους με φορολογούμενους, οι όροι και οι προϋποθέσεις για την παροχή αυτών των πληροφοριών, καθώς και οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1033/2014 (ΦΕΚ Β' 276) Απόφαση ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1054/2015 (ΦΕΚ Β' 495) καθορίστηκαν οι υποχρεώσεις πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, ιδρυμάτων πληρωμών, Ελληνικών Ταχυδρομείων, Εταιριών Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ιδιωτικών θεραπευτηρίων, ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, εταιριών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, εταιριών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, για το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν.4987/2022.

Επειδή, με το άρθρο 39 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με το άρθρο 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι: «Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του...».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 19/12/2023 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ προκύπτει ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της προαναφερθείσας απόφασης διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν.4987/2022, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι το ποσό του δηλούμενου (πραγματικού)

εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (άρθρο 28 παρ. 2 ν.4172/2013), όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος, το ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης και τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τρίτα πρόσωπα στο πλαίσιο εφαρμογής της ΠΟΛ.1033/2014 (Β' 276) και καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018. Κατόπιν τούτου, με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εγκρίθηκε η από 10/08/2023 εισήγηση του ελεγκτή για εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας. Ακολουθώντας, η ελεγκτική αρχή, συνεκτιμώντας τις πληροφορίες που παρείχε ο προσφεύγων και η σύζυγός του για την περιουσιακή τους κατάσταση διά του ερωτηματολογίου για τον τρόπο διαβίωσης – μεταβολές – υποχρεώσεις και για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά την 01/01/2018 και την 31/12/2018, και αξιολογώντας τα στοιχεία που έλαβε από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 3 Ν.4987/2022, τις πληροφορίες και τα στοιχεία που απέστειλαν τρίτοι στην ΑΑΔΕ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου, τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητάς του, τις υποβληθείσες δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που αντλήθηκαν από το Taxis, προσδιόρισε τις κάτωθι πηγές και αναλώσεις κεφαλαίων και εσόδων:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	9.444,59
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	21.626,72
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	166.359,21
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	1.066,80
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	
ΣΥΝΟΛΟ	198.497,34
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	7.049,05
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	
3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	

5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	
6. Αγορές εμπορ/των, α' , β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	113.329,50
7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	163.809,59
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	1.969,47
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	748,06
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	6.331,11
11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	550,00
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /νων	
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	293.786,78
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2018
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	198.497,34
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	293.786,78
Υπόλοιπο	-95.289,44

Το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε βάσει της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης της ρευστότητας, ως μεγαλύτερο του προσδιορισθέντος βάσει των γενικών διατάξεων φορολογητέου εισοδήματος.

Τουτέστιν, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε αρνητική διαφορά μεταξύ του αθροίσματος των πηγών κεφαλαίων/εσόδων και του αθροίσματος των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων για το φορολογικό έτος 2018 ποσού 95.289,44€. Η εν λόγω αρνητική διαφορά, δη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη θεωρήθηκε προσάυξηση περιουσίας, προερχόμενη από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013 και υποκείμενη σε φόρο, βάσει του συντελεστή που ορίζεται με το άρθρο 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου.

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό εσόδων. Ωστόσο, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου και το ΟΠΣ Τaxis, το ποσό του δηλούμενου πραγματικού οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντος (από τόκους ύψους 0,64€ το 2018) υπολείπεται του ποσού των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (25.996,40€ για το 2018), με αποτέλεσμα να πληρούται η οριζόμενη από την παρ. 2 του άρθρου 28 ΚΦΕ προϋπόθεση για έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματός του. Περαιτέρω, το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, ήτοι πραγματικό εισόδημα που έχει προκύψει κατά το ελεγχόμενο έτος και εμπίπτει σε μία από τις οριζόμενες στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου κατηγορίες (μισθωτή εργασία – συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και

υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' του ν.4172/2013.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων για έμμεσο προσδιορισμό εσόδων προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε εσφαλμένα την επιλεγείσα έμμεση τεχνική, ήτοι την αρχή της ανάλυσης ρευστότητας. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων επικαλείται ότι κατά το έτος 2016 κατείχε χρηματικά διαθέσιμα ύψους τουλάχιστον 448.234,89€, ενώ είχε προβεί και σε ανάληψη χρηματικού ποσού 500.000,00€ κατά το έτος 2013 που μέρος αυτών κάλυψε τις δαπάνες και τις ζημιές της επιχειρηματικής του δραστηριότητας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυπέβαλε πίνακα διαθέσιμων εισοδημάτων των οικ. ετών 1997 – 2016 και δύο τραπεζικά παραστατικά ανάληψης από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς με ημερομηνία 10/04/2013, ποσού 250.000,00€ έκαστο. Εντούτοις, η ελεγκτική αρχή ισχυρίστηκε ότι, κατόπιν υπολογισμού των πραγματικών εισοδημάτων και των πραγματικών δαπανών των ετών 1996 – 2017, προέκυψε διαθέσιμο πραγματικό ποσό μετρητών κατά την 01/01/2018 ύψους 21.626,72€.

Ωστόσο, κατά τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμων μετρητών, ήτοι της διαφοράς μεταξύ διαθέσιμου εισοδήματος και καταθέσεων, η ελεγκτική αρχή συμπεριέλαβε τεκμαρτές δαπάνες του προσφεύγοντος ποσού 18.517,24€, 28.774,29€, 32.324,56€, 41.267,24€, 18.793,83€, 17.010,99€, 15.308,00€ και 14.900,00€ στα έτη 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2013 και 2014 αντίστοιχα, ήτοι συνολικού ποσού 186.896,15€, παρόλο που για τη διαπίστωση της ύπαρξης ή μη χρηματικών διαθεσίμων λαμβάνονται υπόψη μόνο πραγματικά δεδομένα και όχι τεκμαρτά. Επομένως, το διαθέσιμο ποσό μετρητών κατά την 01/01/2018 προσδιορίζεται στο ποσό των 208.522,87€. Ακόμη όμως και αν ληφθεί ως βάση υπολογισμού η κατά το έτος 2013 ανάληψη ποσού 500.000,00€, εξαιρουμένων των λοιπών θετικών εισοδημάτων, σε συνδυασμό με τη χρηματοδότηση των ζημιών της επιχείρησης (241.574,97€) και των δαπανών του (51.255,24€) με το εν λόγω ποσό, το διαθέσιμο πραγματικό εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχεται σε 207.169,79€, το δε εκτός τραπεζικού συστήματος σε 197.725,20€.

Τουτέστιν, για το φορολογικό έτος 2018, το άθροισμα των πηγών κεφαλαίων/εσόδων ανέρχεται τουλάχιστον στο ποσό των 374.595,82€, που υπερκαλύπτει το άθροισμα των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων ποσού 293.786,78€.

Ως εκ τούτου, η διαπίστωση της ελεγκτικής αρχής περί προσαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντος, ύψους 95.289,44€, που προέρχεται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της ανάλυσης ρευστότητας είναι εσφαλμένο, με αποτέλεσμα η προσβαλλόμενη με αριθμό/19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, να καθίσταται πλημμελώς αιτιολογημένη.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται από τον προσφεύγοντα αναφορικά με τις διαπιστωθείσες διαφορές στο ΦΠΑ οι οποίες συμπεριλήφθηκαν στις υπ' αριθ./19.12.2023 και

...../19.12.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2017 – 31/12/2017 και 01/01/2018 – 31/12/2018 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./18.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την απόρριψή της ως απαράδεκτης, ως προς την υπ' αριθ./19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ,
2. την ακύρωση της υπ' αριθ./19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, και
3. την επικύρωση της υπ' αριθ./19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, και
4. την επικύρωση της υπ' αριθ./19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα (βάσει δήλωσης/προσαύξησης/δαπανών διαβίωσης)	9.640,00	98.140,02	9.640,00	-88.500,02
Φόρος που αναλογεί	1.921,26	33.366,78	1.921,26	-31.445,52
Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ	3.633,26	3.633,26	3.633,26	0,00
Κύριος φόρος	-1.712,00	29.733,52	-1.712,00	-31.445,52
Διαφορά κύριου φόρου		29.733,52		-29.733,52
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022		15.722,76		-15.722,76
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		5.927,04		-5.927,04
Σύνολο φόρου για καταβολή		51.383,32		-51.383,32

Υπ' αριθ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017

Διαφορά φόρου προς καταβολή	2.938,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	1.468,99 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	4.406,99 €

**Υπ' αριθ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	2.183,57 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	1.091,78 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	3.275,35 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

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

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**

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.