



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 16/05/2024

Αριθμ. Αποφ.: 1324



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : 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 υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.
- 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «*Παροχή υπηρεσιών από καφέ - μπαρ*» με έδρα στη, επί της οδού, κατά των α) με αριθμό/19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, β) με αριθμό/19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και γ) με αριθμό/19-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από 23-01-2024 έκθεση απόψεων του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 51.807,38€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 25.903,69€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 12.212,21€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **89.923,28€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 51.504,50€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 25.752,25€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 12.218,67€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **89.475,42€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./19-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης φορολογικού έτους 2023, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.500,00€, λόγω μη προσκόμισης του συνόλου των αρχείων .txt της Φ.Η.Μ.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. στα φορολογικά έτη 2017 & 2018 από το 2^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις

των ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 2859/2000 & ν. 4987/2022 και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ./2023 εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ./2021 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Με το υπ' αριθμ./04-10-2023 έγγραφο, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα, του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου στα πλαίσια του ν.4512/2018. Επίσης, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η υπ' αριθμ./04-10-2023 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4987/2022 προσκόμισης φορολογικών αρχείων, στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, χωρίς να προσκομίσει τα αρχεία a.txt και e.txt.

Στα πλαίσια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις δεν διαπιστώθηκαν διαφορές, ενώ οι πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς δεν υπερβαίνουν τα ακαθάριστα έσοδά του. Ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεση τεχνική και εφάρμοσε τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας. Συνέταξε τον πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας για τα έτη 2017 & 2018, από τον οποίο προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού - 165.215,78€ και -171.062,46€ αντίστοιχα, το οποίο φορολογήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ.4 του Κ.Φ.Ε. Στη φορολογία Φ.Π.Α. δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ. .../2023 σημείωμα διαπιστώσεων και οι πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και προστίμου, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./04-12-2023 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς του που απορρίφθηκαν.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές, χωρίς τη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Πλημμελής και αναιτιολόγητη η κρίση της φορολογικής αρχής. Εσφαλμένη η επιλογή της ανάλυσης ρευστότητας. Η διάταξη της παρ. 1γ του άρθρου 28 του ν.4172/2013 προβλέπει προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις. Στην περίπτωση του εστάλη μόνο μία πρόσκληση. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή αναφέρεται στη διαπίστωση της φορολόγησης βάσει αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης. Ωστόσο, αυτή η διαπίστωση σχετίζεται με την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων και ουδόλως θεμελιώνει προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ενώ ατεκμηρίωτα η φορολογική αρχή αναγράφει ότι δεν υφίσταται εισόδημα προς ανάλωση, καθώς δεν παραθέτει πίνακα με τις πραγματικές του δαπάνες. Ο έλεγχος επέλεξε την πιο ακατάλληλη τεχνική, χωρίς καμία αιτιολογία. Στη δήλωση φόρου εισοδήματος έτους 2017 συμπεριέλαβε στον κωδ. 787 «ανάλωση κεφαλαίου» το ποσό

των 20.000€, ποσό που εσφαλμένα δεν έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή. Η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών καλύπτει τυχόν διαφορά προσωπικών δαπανών και εισοδήματος.

2. Νόμω και ουσία αβάσιμη η εφαρμογή της μεθόδου της ανάλυσης ρευστότητας στην υπό κρίση περίπτωση, καθώς και τα εξ' αυτής προκύψαντα αποτελέσματα. Στους πίνακες ανάλωσης, στη στήλη αναλώσεις κεφαλαίων εσφαλμένα υπολογίζεται η «υπεραξία αυτοκινήτου» ύψους 1.202,11€, καθώς δεν αφορά σε πραγματική δαπάνη. Εσφαλμένα υπολογίστηκε το πρόστιμο του Υπουργείου Εργασίας, καθώς ήταν ανεξόφλητο. Εσφαλμένα θεώρησε η φορολογική αρχή ότι προέβη σε εξόφληση όλων των προσωπικών/οικογενειακών δαπανών, καθώς και όλων των επαγγελματικών. Δεν ήταν σε θέση να θυμάται μετά από τόσα χρόνια σε ποιους προμηθευτές είχε οφειλές, για τους οποίους προσκόμισε υπεύθυνες δηλώσεις των ίδιων και του προσφεύγοντα σχετικά με το ανεξόφλητο υπόλοιπο. Εσφαλμένα δεν λήφθηκαν υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα της συζύγου του. Μέρος των δαπανών καλύφθηκαν από χρηματικά ποσά που έλαβε από τον πατέρα του. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της το διαθέσιμο κεφάλαιο από προηγούμενες χρήσεις.
3. Πλημμελής και μη νόμιμος ο συνυπολογισμός της μεταφερόμενης ζημίας του από το φορολογικό έτος 2016. Η μεταφερόμενη ζημία του προηγούμενου έτους αγνοήθηκε παρανόμως από τη φορολογική αρχή.
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της φοροδοτικής ικανότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση που οφείλει να δρα χρηστώ.
5. Έλλειψη αιτιολογίας.
6. Νόμω και ουσία αβάσιμη, ανατιολόγητη η υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. Η διάταξη του άρθρου 54 παρ.1 του ν.4174/2013 δεν αφορά τη μη προσκόμιση ή ελλιπή προσκόμιση των αρχείων, αλλά τη μη διαφύλαξή τους.

Ως τον ως πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, στο 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, με το **άρθρο 27 του ν.4987/2022** θεσπίστηκε η μεθοδολογία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως εξής: 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.»

ενώ με το **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** τέθηκαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως εξής:

«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 την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 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](#).

.....

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β` της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ` της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε` της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

[...]

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

[...]

Η προϋπόθεση της περ. γ` της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία).

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:

A. 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.

B. 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 στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της Α.1293/2013 αναγράφει ότι το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων μπορεί να προσδιορίζεται με έμμεσες μεθόδους όταν τα λογιστικά αρχεία δεν προσκομίζονται στη φορολογική διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση, βάσει του άρθρου 28 παρ.1γ του ν.4172/2013 και επίσης όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ίδιου νόμου.

Επειδή περαιτέρω, κατά την έναρξη του ελέγχου η φορολογική αρχή κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα την υπ' αριθμ./04-10-2023 πρόσκληση προσκόμισης των φορολογικών αρχείων, στην οποία, όπως ρητά αναγράφεται στη σελ. 6 της από 19-12-2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και προσκόμισε το σύνολο των ζητηθέντων στοιχείων, εκτός από τα αρχεία a.txt και e.txt της Φ.Η.Μ. Η μη προσκόμιση δύο τύπων αρχείων φορολογικών μνημών ΦΗΜ δεν αρκεί για να θεμελιώσει την ως άνω γ' προϋπόθεση της παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. για την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής, καθώς η φορολογική αρχή δεν τεκμηριώνει με σαφή και συγκεκριμένο τρόπο την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή την αδυναμία εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος, λόγω μη προσκόμισης σημαντικών λογιστικών αρχείων, χωρίς τα οποία είναι αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός και η επαλήθευση των δεδομένων των δηλώσεων, δεδομένου ότι ο προσφεύγων προσκόμισε τα περισσότερα λογιστικά αρχεία. Σε κάθε περίπτωση, η μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του ν.4987/2022, αφορά τη μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί. Ωστόσο, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά σε ότι αφορά την καταλληλότητά τους, ενώ η ύπαρξη προϋπόθεσης προσφυγής στις έμμεσες θα πρέπει να τεκμηριώνεται με σαφήνεια στην έκθεση ελέγχου.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι απαιτούνται δύο προσκλήσεις προκειμένου να ισχύσει η ως άνω προϋπόθεση είναι εσφαλμένος, καθώς η έναρξη του ελέγχου και οι επίμαχες διαδικαστικές πράξεις διενεργήθηκαν πριν την τροποποίηση της ως άνω διάταξης με το άρθρο 14 παρ.1 του ν. 5073/11-12-2023.

Επειδή περαιτέρω, σε ότι αφορά την προϋπόθεση της **παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013** «όταν το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών» ισχύουν τα εξής:

- από την υπ'αριθμ./2018 υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1), το εκκαθαριστικό σημείωμα του φορολογικού έτους 2017 του προσφεύγοντα, καθώς και τα στοιχεία από το ηλεκτρονικό αρχείο της φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2017
	Του υπόχρεου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	-15.608,77
2.Καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία (κωδ. 431)	37,73
3. Τόκοι ημεδαπής προέλευσης (κωδ.667,668)	0,02
Συνολικό εισόδημα	0,00
1.Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (κωδ 050)	2.410,00
2.ΕΝΦΙΑ	367,81
3.Φόρος εισοδήματος	3.105,40
4.Ποινικά	454,66
Συνολικές δαπάνες	6.337,87

-από την υπ'αριθμ./2019 υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1), το εκκαθαριστικό σημείωμα του φορολογικού έτους 2018 του προσφεύγοντα και της συζύγου του (έγγαμοι από 5-10-2018), καθώς και τα στοιχεία από το ηλεκτρονικό αρχείο της φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2017	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	-83.463,59	0,00
2.Εισόδημα από μισθούς (κωδ. 301, 302)	711,83	7.902,92
3. Τόκοι ημεδαπής προέλευσης (κωδ.667,668)	0,02	0,39
Συνολικό εισόδημα	7.903,31	
1.Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (κωδ 050)	5.450,50	50,00
2.ΕΝΦΙΑ	288,29	
3.Φόρος εισοδήματος	4.289,64	
4.Ποινικά - Πρόστιμα	1.237,37	
Συνολικές δαπάνες	11.265,80	

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στα ελεγχόμενα έτη οι οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης δεν καλύπτονται από το συνολικό οικογενειακό εισόδημα και ως εκ τούτου πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθ.28 του ν.4172/2013 περί προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αποτελεί μία εναλλακτική μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου με βάση τις γενικές διατάξεις, η χρήση της οποίας εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής.

Ωστόσο, με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 και με την εγκύκλιο Ε.2015/2020, ο νομοθέτης εξειδίκευσε τις προϋποθέσεις επιλογής των υποθέσεων που θα ελεγχθούν με εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Σύμφωνα με αυτό, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου «μπορούν» να εφαρμοστούν εάν συντρέχει μία τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων της συγκεκριμένης διάταξης. Μεταξύ αυτών, στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: *«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».*

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 αποτελούν απλώς **κριτήρια** επιλογής των υποθέσεων για τις οποίες ο έλεγχος μπορεί να προσδιορίσει το εισόδημα με έμμεσες τεχνικές. Σε ότι αφορά την προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 γίνεται η σύγκριση του πραγματικού εισοδήματος του ελεγχόμενου έτους με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης. Ακόμη και αν υφίσταται μη αναλωθέν εισόδημα από προηγούμενα έτη, είτε αυτό δηλώθηκε στη δήλωση φόρου εισοδήματος του ελεγχόμενου έτους, είτε όχι, δεν ασκεί καμία επιρροή αναφορικά με την προϋπόθεση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. περί προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, για την οποία λαμβάνονται υπόψη μόνο τα πραγματικά οικονομικά δεδομένα της ελεγχόμενης χρήσης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί ανυπαρξίας προϋπόθεσης για προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, από τη διατύπωση του εδαφίου του αρ. 28 του ν.4172/2013, σύμφωνα με την οποία, *«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: 1. α)..., β)... γ)...* , 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»* προκύπτει ότι στα φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα αν ασκούν ή όχι επιχειρηματική δραστηριότητα, **αρκεί η πλήρωση μίας**

τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων του άρθρου αυτού για να προσδιοριστεί το εισόδημα με έμμεση τεχνική.

Επειδή, από το συνδυασμό των ως άνω διατάξεων προκύπτει ότι **στην περίπτωση φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα**, η φορολογική αρχή εφόσον διαπιστώσει την πλήρωση μίας εκ των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., μπορεί να προσδιορίσει το εισόδημα του φυσικού προσώπου με οποιαδήποτε από τις πέντε μεθόδους που ορίζονται στο άρθρο 27 του ν.4987/2022.

Επειδή, η φορολογική αρχή με την από 18-09-2022 έγκριση της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης επέλεξε να εφαρμόσει την έμμεση τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό

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

Επειδή, σύμφωνα 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, στο άρθρο **171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999** ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»*

Επειδή σύμφωνα και με την Υπ. Οικ. **ΠΟΛ.1050/2014** «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 -Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης ορίζεται ότι: 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 σύζυγό 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 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 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/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.[...]

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 της Πολ. 1050/2014 – Κατανομή της φορολογητέας ύλης,

...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.

[...]

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

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

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

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)).

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

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

5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:

- μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
- εισόδημα από κινητές αξίες
- εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

• εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της [παρ.2 του άρθρου 4](#) ΚΦΕ.

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

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

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

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

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

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

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

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

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

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

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

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

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

4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν

μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

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

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

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

Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν ,π.χ έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ' όψη εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

5) Ως προς τις δαπάνες που αφορούν δίκτυα κοινής ωφέλειας, σταθερή /κινητή τηλεφωνία, δίδακτρα ιδιωτικών σχολείων - κολλεγίων, ασφάλιστρα ΕΙΧ αυτοκινήτων, δικύκλων, ασφαλιστικά προγράμματα ζωής, υγείας, συνταξιοδότησης, κ.λπ, ασφάλιστρα ακίνητων, κινητών περιουσιακών στοιχείων, σε περίπτωση μη αναγραφής ποσού στο ερωτηματολόγιο, ούτε προσκόμισης στοιχείων που να αποδεικνύουν το ποσό της δαπάνης, θα καλείται ο ελεγχόμενος να συμπληρώσει υπεύθυνη δήλωση και να δηλώσει το ποσό της δαπάνης για κάθε ελεγχόμενο έτος. Ο έλεγχος δύναται να

επαληθεύσει τα στοιχεία ή να ζητά αυτά από τις αρμόδιες υπηρεσίες σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

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/νων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό....

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

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, βάσει των στοιχείων που συνέλλεξε η φορολογική αρχή συνέταξε τον πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας φορολογικών ετών 2017 & 2018, όπως απεικονίζεται στις σελ. 13 & 14 της από 19-12-2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Από το ηλεκτρονικό αρχείο taxis διαπιστώθηκε η καταβολή ποσού 1.202,11€ μέσω τράπεζας που αφορά στην υποβληθείσα στις 19-06-2017 δήλωση φόρου υπεραξίας για το αυτοκίνητο με αριθμό Επίσης, από το ίδιο αρχείο διαπιστώθηκε η καταβολή τριών προστίμων του Υπουργείου Εργασίας στις 27-06-2017 ποσού 4.372,48€ (Α.Τ.Β./2017, Χ.Κ. .../..), στις 16-01-2018 ποσού 4.372,48€ (Α.Τ.Β./2018, Χ.Κ. .../...) και στις 29-09-2018 ποσού 4.300,80€ (Α.Χ.Κ./2018, Χ.Κ. .../...). Τα ως άνω ποσά δεν εγγράφηκαν στα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένα υπολογίστηκαν τα ανωτέρω ποσά στη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, προσωπικές και επαγγελματικές 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. (παρ.9 της Πολ. 1270/2013).

Επειδή, κατ' εφαρμογή του άρθρου 11 της Πολ.1050/2014 ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα ανταπόδειξης.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την έναρξη κάθε ενός από τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη είχε σημαντικές υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές του τις οποίες δεν συμπλήρωσε στο Ερωτηματολόγιο του τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολών και Υποχρεώσεων που του απεστάλη σύμφωνα με την Πολ. 1171/2013, λόγω του περιορισμένου χρόνου συμπλήρωσης αυτού και του μεγάλου χρονικού διαστήματος που είχε παρέλθει, με συνέπεια να μην θυμάται με απόλυτη ακρίβεια τα οφειλόμενα ποσά. Ενδεικτικά, προσκομίζει υπεύθυνες δηλώσεις του ιδίου με τα ποσά που όφειλε.

Επειδή, ο προσφεύγων αορίστως ισχυρίζεται ότι υπήρχαν προσωπικές δαπάνες που δεν εξοφλήθηκαν εντός του έτους που αφορούν, χωρίς να ορίζει ποιες είναι αυτές και χωρίς να προσκομίζει στοιχεία που να ενισχύουν τον ισχυρισμό του. Περαιτέρω, ισχυρίζεται την ύπαρξη οφειλών προς τους προμηθευτές, χωρίς κανένα στοιχείο εκ μέρους των προμηθευτών που να αποδεικνύει τη μεταβολή του υπολοίπου τέλους έτους των υποχρεώσεων προς αυτούς, από έτος σε έτος.

Επειδή, σε ότι αφορά τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη το εισόδημα από μισθούς της συζύγου του κατά το έτος 2018, αυτός γίνεται δεκτός, καθώς σύμφωνα με την Πολ.1070/2013 στη στήλη Πηγές κεφαλαίων στον Κωδικό Έσοδα αθροίζονται μεταξύ άλλων Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως: δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αλλά και οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).

Ως εκ τούτου, στη στήλη Πηγές Κεφαλαίων του Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας έτους 2018 προστίθεται το εισόδημα της συζύγου ύψους 7.902,92€ και το σύνολο των Πηγών Κεφαλαίου διαμορφώνεται σε 521.471,85€ και η διαφορά μεταξύ Πηγών Κεφαλαίου – Αναλώσεων Κεφαλαίου διαμορφώνεται σε 163.159,54€

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα για ύπαρξη επαρκούς κεφαλαίου προς ανάλωση.

Επειδή, στο άρθρο 7 της Πολ. 1050/2014 ορίζεται ότι : «....η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του

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.[...]

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, **το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία».**

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

Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων. (Πολ. 1259/2014).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν ανέγραψε στο Ερωτηματολόγιο του Τρόπου Διαβίωσης την ύπαρξη διαθέσιμων μετρητών κατά την έναρξη εκάστου από τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ούτε υποστηρίζει ότι διέθετε μετρητά κατά την 1/12/2017 & 1/1/2018. Τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών έγιναν δεκτά από τον έλεγχο και συμπεριελήφθησαν στη στήλη Πηγές Κεφαλαίου, χωρίς ο έλεγχος να εξετάσει την ύπαρξη διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Ως εκ τούτου, η επίκληση της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών είναι άνευ σημασίας. Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί οικονομικής συνδρομής του πατέρα του, αυτός απορρίπτεται ως αόριστος, καθώς δεν αποδεικνύεται τότε, πως και ποια ποσά αποδόθηκαν στον ίδιο από τον πατέρα του.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 27 του ν.4172/2013**: «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.»

Επειδή, σύμφωνα με την **Πολ. 1088/2018** - Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.[4172/2013](#) περί μεταφοράς ζημιών: «Οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του [άρθρου 45](#) του ν. [4172/2013](#). [...] Περαιτέρω και δεδομένου ότι από τον νόμο δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο.

Ειδικά σε ό,τι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ο συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου, όπως μισθούς και συντάξεις, ενοίκια ακινήτων, κ.λπ. του ίδιου φορολογικού έτους».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, δεν κατέστη δυνατόν να τεκμηριωθεί η πηγή του εισοδήματος από την οποία προήλθε η διαφορά του φόρου, ο έλεγχος κατ' εφαρμογή του άρθρου 8 της Πολ.1050/2013 την φορολόγησε σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ.4 του ν.4172/2013, ως προσαύξηση περιουσίας.

Ως εκ τούτου, ορθώς δεν συμψηφίστηκε η ζημία προηγούμενων ετών, για την οποία ο προσφεύγων διατηρεί το δικαίωμα να την συμψηφίσει με κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα έως τη συμπλήρωση της πενταετίας, για την οποία υφίσταται το δικαίωμα αυτό.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

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 (ΣΤΕ 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 αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο προσφεύγων, 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 διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **54 του ν.4987/2022**, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: [...]

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, [...]

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής: [...]

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος [...]

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε`, ζ`, η` και ιδ` της παρ. 1»

Επειδή, στο άρθρο **13 του ν.4987/2022** ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί **πρέπει να διαφυλάσσονται** κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

3. Με απόφαση του Διοικητή ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με την **Πολ.1252/2015** - Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. [4174/2013](#), άρθρα 53-62).

«Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., **η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β΄ της παρ. 1 του [άρθρου 3](#) του Ν. [4337/2015](#))**, στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.

2. Σχετικά με τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) επισημαίνεται ότι για παραβάσεις που διαπράττονται έως την 31.12.2015 επιβάλλονται τα πρόστιμα του [άρθρου 10](#) του Ν. [1809/1988](#) ([άρθρο 38](#) παρ. 2 Ν. [4308/2014](#) , όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το [άρθρο 6](#) του Ν. [4337/2015](#)).

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1026/2018** - Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων

«Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η` της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 19/12/2023 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, κατόπιν επίδοσης της υπ'αρίθμ./2023 πρόσκλησης του άρθρου 14 του ν.4987/2022, ο προσφεύγων δεν προσκόμμισε τα αρχεία ΦΗΜ a.txt και e.txt.

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι η επιβολή της παράβασης της περ. η' της παρ.1 του άρθρου 54 απαιτεί συνολική κρίση για την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος, το οποίο θα πρέπει να εξετάζεται ως ενιαίο σύνολο, προκειμένου η φορολογική αρχή να αποφανθεί σχετικά με τη συμμόρφωση του φορολογούμενου στις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ.. Η μη προσκόμιση των αρχείων ΦΗΜ συνιστά ειδικότερη έκφανση της παράβασης της μη συμμόρφωσης με το άρθρο 13 του ν.4987/2022 και ως εκ τούτου επιβάλλεται το πρόστιμο της περ.δ' παρ.1 του ν.4987/2022, ήτοι μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής, που επισύρει τις κυρώσεις της περ.γ' της παρ.2 του άρθρου 54 του ν.4987/2022.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός γίνεται δεκτός σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ** και

Α) την **επικύρωση** της υπ'αρίθμ./19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 & της υπ'αρίθμ./19-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022.

Β) την **τροποποίηση** της υπ'αρίθμ./19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και της υπ'αρίθμ./19-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	51.807,38 €	51.807,38 €
Πρόστιμο αρ. 58 Κ.Φ.Δ.	25.903,69 €	25.903,69 €
Εισφορά αλληλεγγύης	12.212,21 €	12.212,21 €
Συνολικό ποσό	89.923,28 €	89.923,28 €

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 υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	28.320,41	171.774,31	163.871,39	135.550,98
	Της συζύγου				0,00
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.232,28	53.736,78	51.128,82	49.896,54
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022			25.752,25	24.448,27	24.448,27
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		592,02	12.810,69	12.099,42	11.507,40
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή	3.474,30	92.949,72	88.326,51	85.852,21
	Για επιστροφή				

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

3)Επί της υπ' αριθμ./19-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.500,00 €	250,00 €

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

**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.