



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 16/05/2024

Αριθμ. Αποφ.: 1322



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@aaade.gr

Url : www.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 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 «*Παραγωγή μουστάρδας, μαγιονέζας και παρόμοιων ειδών*» με έδρα τη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ./**13-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από 12-03-2024 έκθεση απόψεων του 1^{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./**13-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 41.406,39€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 20.703,20€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 10.144,24€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **72.253,83€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Φ.Π.Α. στα φορολογικά έτη 2017 & 2018 από το 1^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022 και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ./03-03-2023 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα. Επίσης, απεστάλη το υπ'αριθμ./20-03-2023 αίτημα προσκόμισης φορολογικών αρχείων των ελεγχόμενων ετών.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, δεδομένου ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη ο προσφεύγων τηρούσε απλογραφικό λογιστικό σύστημα και διαπίστωσε τις εξής λογιστικές διαφορές:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
Διπλοπερασμένα τιμολόγια
Απόκλιση ΜΥΦ
Εξοφλήσεις άνω των 500€

2017	
ΚΑΘ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
205,00	49,20
4.575,82	
23.808,17	

Μισθοδοσία	76.630,22	
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες		
Ενοίκια	15.600,00	
Επισκευές χωρίς αριθμό κυκλοφορίας	2.739,6	657,3
Πετρέλαιο χωρίς αριθμό κυκλοφορίας	1.847,06	443,16
Αμόλυβδη βενζίνη	2.007,56	481,66
	127.413,43	1.631,32

Επίσης, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κατά το έτος 2017 πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, δηλαδή, το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών και κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή επέλεξε να προσδιορίσει το εισόδημα του προσφεύγοντα με την έμμεση τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας.

Στα πλαίσια αυτού του ελέγχου απεστάλη στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ./21-06-2023 επιστολή με συνημμένα τα έντυπα «Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων» και «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης» τα οποία ο προσφεύγων υπέβαλε συμπληρωμένα. Ο έλεγχος συνέταξε τον πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας, από τον οποίο και προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού -126.186,59€ στο φορολογικό έτος 2017. Συγκρίνοντας τα αποτελέσματα του φορολογητέου εισοδήματος, όπως προσδιορίστηκαν με τις γενικές διατάξεις και τα αποτελέσματα όπως προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική, ο έλεγχος ως τελικό φορολογητέο εισόδημα έλαβε αυτό που προσδιορίστηκε με την έμμεση τεχνική και εξέδωσε την πράξη φόρου εισοδήματος, το οποίο μη μπορώντας να κατανείμει σε κάποια κατηγορία/πηγή εισοδήματος το φορολόγησε σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ./2023 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων ετών, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το/28-11-2023 υπόμνημά του. Ο έλεγχος αποδεχόμενος ορισμένους από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα σε ότι αφορά το κόστος μισθοδοσίας και τα ενοίκια, προσδιόρισε τις λογιστικές διαφορές έτους 2017 σε 35.183,21€

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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

Ως προς το λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος.

1. Αοριστία και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου. Πλημμελής η μη αναγνώριση των δαπανών. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

-Η απόρριψη του Τ.Π.Υ./29-12-2017 τιμολογίου έκδοσης της Δεν υπάρχει περιγραφή των ειδών.

-Σε ότι αφορά τα τιμολόγια άνω των 500€ που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, αφορούν τους προμηθευτές ΑΕΒΕ & ΙΚΕ, δεν αναγράφεται ο ΑΦΜ των προμηθευτών. Δεν αναφέρει ονομαστικά ποια τιμολόγια εξοφλήθηκαν. Η εξόφληση μετρητοίς οφείλεται στον περιορισμό της κίνησης κεφαλαίων που επιβλήθηκε το 2015. Οι προμηθευτές ζητούσαν εξόφληση τοις μετρητοίς, καθώς οι ίδιοι εισήγαγαν τα εμπορεύματα.

-Σε ότι αφορά τις επισκευές των αυτοκινήτων και τις δαπάνες καυσίμων, δεν αναγράφονται οι αριθμοί των τιμολογίων, ο εκδότης και ο Α.Φ.Μ. του εκδότη, με αποτέλεσμα την αδυναμία ελέγχου και άμυνας του προσφεύγοντα.

Ως προς τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας.

2. Μη έκδοση αιτιολογημένης απόφασης για την επιλογή της μεθόδου. Από την έκθεση ελέγχου και τα συνημμένα αυτής έγγραφα προκύπτει το από 15/05/2023 Υπηρεσιακό σημείωμα με το οποίο υπήρξε εισήγηση προς τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, που όμως δεν αναφέρεται ο όνομα του υπαλλήλου που εισηγήθηκε, ποιοι το ενέκριναν, γραπτά ή προφορικά και ποια ιδιότητα φέρουν. Από πουθενά δεν προκύπτει η ύπαρξη αιτιολογημένης απόφασης, όπως ρητά προβλέπεται στην Πολ. 1050/2014, που εκδίδεται από κοινού από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής, τον Υποδιευθυντή και τον Προϊστάμενο του τμήματος και επομένως φέρει οπωσδήποτε έγγραφο τύπου και συγκεκριμένο αριθμό πρωτοκόλλου.

3. Αοριστία και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου. Κατά την αποστολή των εντύπων διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, δεν διευκρινίστηκε εάν στα έντυπα έπρεπε να δηλώσει τα μετρητά, όπως προκύπτουν από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος προηγούμενων ετών. Θεώρησε ότι αφορά μετρητά πέραν των δηλωθέντων στις δηλώσεις και γι' αυτό δήλωσε μηδέν.

4. Ως προς τη σύνταξη του πίνακα Πηγές/Αναλώσεις κεφαλαίων δεν υπάρχει ανάλυση πως προέκυψαν αυτά τα ποσά, αν αφορούν έσοδα μόνο δικά του ή και της συζύγου του, από ποιες τράπεζες και λογαριασμούς προέκυψαν τα ποσά των καταθέσεων, οι αγορές εμπορευμάτων και α' υλών δεν αναφέρει τον τρόπο που αγοράστηκαν, ποια από αυτά ήταν με πίστωση ή με επιταγή πληρωτέα στο επόμενο έτος, σε τι αφορούν οι φόροι, τα ασφάλιστρα, οι δωρεές, οι αποζημιώσεις, τα δάνεια, αν είναι προσωπικά ή επαγγελματικά. Δηλαδή, δεν αναγράφονται ποια είναι εκείνα τα συγκεκριμένα στοιχεία βάσει των οποίων προσδιορίστηκε το ποσό του φορολογητέου εισοδήματός του σε 126.186,59€. Η παράλειψη επαρκώς αιτιολογημένου τρόπου που προέκυψαν τα ποσά αυτά αποτελεί έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας και αοριστίας της έκθεσης ελέγχου και της πράξης.

5. Αντισυνταγματικότητα της εφαρμοζόμενης έμμεσης τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας για τη χρήση αυτής. Παραβίαση της νομοθετικά προβλεπόμενης διαδικασίας και παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

6. Ύπαρξη χρηματικών διαθεσίμων προηγούμενων ετών. Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Ύπαρξη διαθέσιμων μετρητών. Διπλή φορολόγηση ήδη φορολογηθέντων εισοδημάτων.

Ως τον 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](#) καθορίσθηκαν 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4987/2022 : «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.....», ενώ στο άρθρο 65 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: ««Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, με την **A.1293/2019** δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής: Άρθρο 1 - Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία».

Επειδή, σύμφωνα με το **ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «

Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1.Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους....

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ..., β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, δ), ε) [...] ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ιγ) ..., ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του [άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, ιστ) ...»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/02-06-2015**: «....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1216/01-10-2014**: «.....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών **εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.**

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται: - Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), - Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, - Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, - Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, - Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.... 8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο... 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά... 12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή απέρριψε δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 28.383,99€ που αφορά συναλλαγές με τους προμηθευτές ΑΕΒΕ και ΙΚΕ, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, όπως αναλυτικά παρατίθεται στις σελ. 15-17 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, όπου αναγράφονται τα συγκεκριμένα τιμολόγια αγορών. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε παραστατικά εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος, ενώ εξέπεσε την αξία τους από τις ετήσιες πωλήσεις.

Περαιτέρω, η μη αναγραφή στην έκθεση ελέγχου, των ειδών που αγοράστηκαν με τα συγκεκριμένα τιμολόγια, δεν καθιστά ανατιολόγητη την έκθεση ελέγχου, ενώ η επίκληση της τραπεζικής αργίας που επιβλήθηκε κατά το έτος 2015, αφορά φορολογικά παραστατικά που εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας, ήτοι από 28-6-2015 μέχρι 19-7-2015 και δεν αφορά το ελεγχόμενο έτος.

Ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε τις συγκεκριμένες αγορές.

Επειδή, ο έλεγχος απέρριψε το υπ'αριθμ. .../29-12-2017 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 205,00 πλέον Φ.Π.Α. 49,20€ έκδοσης του, καθώς αναγράφηκε στα φορολογικά βιβλία και εκπέστηκε δύο φορές. Η μη παράθεση στην έκθεση ελέγχου των ειδών που αφορά το συγκεκριμένο τιμολόγιο δεν καθιστά ανατιολόγητη τη συγκεκριμένη ελεγκτική διαπίστωση.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μη αναγραφή αναλυτικά των αριθμών τιμολογίων των δαπανών επισκευής, βενζίνης και πετρελαίου αυτοκινήτων στην έκθεση ελέγχου έχει ως αποτέλεσμα την αδυναμία ελέγχου και άμυνάς του. Ωστόσο, κατά το στάδιο της προηγούμενης ακρόασης ισχυρίστηκε ότι η μη αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του αυτοκινήτου οφείλεται σε απροσεξία.

Επειδή, σύμφωνα με το **ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.):**

«Άρθρο 3 – Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς»,

Άρθρο 5 παρ.5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: **«Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».**

Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας....

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

[...]

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

Άρθρο 9 Περιεχόμενο του τιμολογίου

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

ια) Τον όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. [2859/2000](#)) ή η διάταξη της Οδηγίας [2006/112/EK](#) ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.

- ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».
- ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας [2006/112/EK](#).
- ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».
- ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.
- ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας [2006/112/EK](#), τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.

Άρθρο 10 Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο

1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

- α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή
β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.
γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.
δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.
ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.[..]»

Επειδή, με την **Πολ. 1003/31-12-2014** δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ως εξής:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

Παράγραφος 1

5.1.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών στη διοίκηση της οντότητας. Κρίσιμης σημασίας είναι το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά.

5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία).

Παράγραφος 7

5.7.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει στην διοίκηση της οντότητας τη θέση σε λειτουργία κατάλληλων δικλίδων αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, η ίδια παράγραφος απαιτεί τη θέση σε λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία [2006/112/ΕΕ](#) περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014 ενσωματώθηκαν στην ελληνική έννομη τάξη οι λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και ουσιαστικά υλοποιήθηκε μια περαιτέρω απλοποίηση του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), προκειμένου να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο λειτουργικό και ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες. Στα πλαίσια αυτού, το άρθρο 3 ρυθμίζει με πληρότητα το ζήτημα της τήρησης των λογιστικών αρχείων με τρόπο που να διασφαλίζεται αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα), ώστε να είναι ευχερής η συσχέτιση συναλλαγών και γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, Το άρθρο 5 παρέχει, σύμφωνα με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, ένα ολοκληρωμένο πλέγμα ρυθμίσεων με στόχο τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος των οντοτήτων, είτε αυτό τηρείται μηχανογραφικά είτε χειρόγραφα. Στις παραγράφους 1 έως 2 ορίζεται ότι η οντότητα έχει την ευθύνη της τήρησης κατάλληλου λογιστικού συστήματος για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. Στις παραγράφους 3 έως 5 εισάγονται πρόσθετες ρυθμίσεις για την τήρηση των λογιστικών αρχείων και ιδιαίτερα η υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει με κατάλληλα τεκμήρια τις συναλλαγές και τα γεγονότα που την αφορούν, ενώ στην παράγραφο 6 ορίζεται η ευθύνη του εκδότη παραστατικών να αποστέλλει έγκαιρα αυτά στον αντισυμβαλλόμενο είτε τα παραστατικά είτε τις σχετικές πληροφορίες. Περαιτέρω, στην παράγραφο 7 ορίζεται η ευθύνη της οντότητας για την εφαρμογή κατάλληλων δικλίδων προκειμένου να διασφαλίζεται η αυθεντικότητα και ακεραιότητα των τεκμηρίων, καθώς και

για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) με σκοπό την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Επειδή, κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Βλησμάς, Ναούμ, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, 3^η έκδοση 2017, σελ.34).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος απέρριψε δαπάνες επισκευής αυτοκινήτων λόγω μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας, όπως παρατίθενται παρακάτω:

ΑΦΜ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ/ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
...	... ΙΚΕ	../17-10-2017	112,84	21,83	91,01
...		../3-11-2017	600,16	116,13	484,03
...		../28-12-2017	224,40	43,42	180,98
...		../14-09-2017	191,55	37,06	154,49
..		../10-10-2017	236,10	45,69	190,41
...		../25-09-2017	280,24	54,23	226,01
....		../17-10-2017	703,60	136,15	567,45
....		../30-10-2017	303,27	58,68	244,59
....		../30-10-2017	124,00	23,99	100,01
....		../17-10-2017	409,20	79,18	330,02
....		../19-10-2017	111,60	21,59	90,01
....		../8-6-2017	99,94	19,34	80,60
			3.396,90	657,30	2.739,60

Επίσης απέρριψε τις παρακάτω δαπάνες καυσίμου/πετρελαίου, λόγω μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας του αυτοκινήτου που αφορά:

ΑΦΜ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ/ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
....		.../08-02-2017	40,00	7,74	32,26
....		.../28-03-2017	50,00	9,68	40,32
....		.../19-09-2017	30,01	5,81	24,20
....		.../09-03-2017	42,00	8,13	33,87
....		.../21-09-2017	25,00	4,84	20,16
....		.../30-11-2017	50,00	9,68	40,32
....		.../18-03-2017	20,01	3,87	16,14
....		.../01-06-2017	37,01	7,16	29,85
....		.../15-06-2017	36,00	6,97	29,03
....		.../14-12-2017	30,00	5,81	24,19
....		.../14-12-2017	30,00	5,81	24,19
....		.../16-03-2017	60,00	11,61	48,39
....		.../21-11-2017	25,00	4,84	20,16
....		.../21-11-2017	30,00	5,81	24,19
....		.../07-07-2017	56,51	10,93	45,58
....		.../11-04-2017	18,68	3,61	15,07
....		.../15-06-2017	89,98	17,41	72,57
....		.../18-11-2017	50,00	9,68	40,32
....		.../23-05-2017	30,00	5,81	24,19
....		.../25-05-2017	79,01	15,29	63,72
....		.../28-12-2017	61,00	11,80	49,20
....		.../13-04-2017	40,00	7,74	32,26
....		.../27-06-2017	46,01	8,90	37,11
....		.../22-06-2017	24,01	4,65	19,36
....		.../29-06-2017	48,01	9,29	38,72
....		.../20-05-2017	23,51	4,55	18,96
....		.../29-05-2017	29,99	5,80	24,19
....		.../04-05-2017	56,51	10,93	45,58

....	....	.../27-06-2017	60,00	11,61	48,39
....	....	.../04-07-2017	50,00	9,68	40,32
....	....	.../06-06-2017	50,01	9,68	40,33
....	....	.../30-03-2017	79,82	15,45	64,37
....	....	.../14-06-2017	22,03	4,26	17,77
....	....	.../14-03-2017	30,01	5,81	24,20
....	....	.../16-02-2017	39,00	7,55	31,45
....	....	.../26-09-2017	25,00	4,84	20,16
....	....	.../02-11-2017	8,00	1,55	6,45
....	....	.../07-12-2017	37,00	7,16	29,84
....	....	.../01-12-2017	21,00	4,06	16,94
....	....	.../02-02-2017	54,03	10,45	43,58
....	....	../18-05-2017	45,00	8,71	36,29
....	....	../13-02-2017	20,01	3,87	16,14
....	....	.../29-04-2017	48,00	9,29	38,71
....	....	../30-03-2017	61,01	11,81	49,20
....	....	.../23-02-2017	52,00	10,06	41,94
....	....	.../20-04-2017	38,01	7,35	30,66
....	....	.../11-05-2017	55,00	10,64	44,36
....	....	.../21-04-2017	50,01	9,68	40,33
....	....	../11-05-2017	35,01	6,77	28,24
....	....	.../23-03-2017	61,01	11,81	49,20
....	....	.../02-03-2017	56,00	10,84	45,16
....	....	.../02-05-2017	30,01	5,81	24,20
....	....	.. 03-../21-11-2017	50,00	9,68	40,32
....	....	... 03-../23-11-2017	55,00	10,64	44,36
	....		2.290,22	443,16	1,847,06

Επειδή, ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του φορολογικά παραστατικά δαπανών αμόλυβδης βενζίνης συνολικής καθαρής αξίας 2.007,56€ πλέον Φ.Π.Α. 481,66€, χωρίς κατά το ελεγχόμενο έτος να διαθέτει επαγγελματικό αυτοκίνητο βενζίνης. Αντίθετα διέθετε Ι.Χ. αυτοκίνητο βενζίνης. Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε την εν λόγω δαπάνη.

Ως προς τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την έμμεση τεχνική

Επειδή, στο 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».

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 5 Επιλογή τεχνικής ελέγχου

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

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/συ μ μετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για **διαθέσιμα μετρητά**, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.[...]

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

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

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

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 αυτοκίνητων, 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, με την **Πολ. 1171/04-04-2013** δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων, ως εξής:

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

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

α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία

β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων

γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο

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

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

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

Ειδικά σε περιπτώσεις όπου προκύπτει σημαντική απόκλιση στα περιουσιακά στοιχεία (κάθε μορφής) που αναγράφηκαν στα αντίστοιχα έντυπα έναρξης- λήξης της ελεγχόμενης περιόδου θα επιδίδονται στο φορολογούμενο προς συμπλήρωση έντυπα για τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης. Αν τα ελεγχόμενα έτη δεν είναι συνεχή θα συμπληρωθούν έντυπα για την έναρξη και τη λήξη κάθε διαχειριστικής περιόδου.

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

Στο έντυπο συμπεριλαμβάνεται δήλωση του φορολογουμένου για τα μετρητά που κατείχε σε νομίσματα κάθε μορφής. Σε περίπτωση που δεν συμπληρωθεί, θεωρείται από τον έλεγχο ότι ο/η φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά, κατά την έναρξη ή λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης περιόδου ή Χρήσης.

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

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

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

Επειδή, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης των στοιχείων που συμπληρώνει στα έντυπα που του απέστειλε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., ενώ ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό (παρ.5,6,7 του κεφαλαίου ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ της Πολ. 1270/2013).

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια υπάλληλος του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης,, κατόπιν διαπίστωσης της πλήρωσης μίας εκ των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, εισηγήθηκε τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την έμμεση τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας. Την εν λόγω εισήγηση που εκδόθηκε στις 15-05-2023 με ID....., έκαναν δεκτή και συνυπέγραψαν εκτός της εισηγήτριας και ο Επόπτης ελέγχου,, η Υποδιευθύντρια του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. και ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης,

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί μη τήρησης της διαδικασίας του άρθρου 5 της Πολ. 1050/2014 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στην παρ. 2 της Πολ.1259/22-12-2014 - Οδηγίες εφαρμογής της Πολ. 1050/2014 - ορίζεται ότι: *«Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ 1270/24/12/2013.*

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή κοινοποίησε την υπ' αριθμ./21-06-2023 επιστολή προς τον ελεγχόμενο με επισυναπτόμενα τα έντυπα που ορίζει η Πολ.1171/2013, (Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 1/1/2017 και κατά την 31/12/2-17 & Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης – Μεταβολές – υποχρεώσεις για τη χρήση 1/1/2017, τα οποία προσκόμισε ο προσφεύγων συμπληρωμένα και στα οποία **δήλωσε μηδέν μετρητά**.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.1 του άρ.14 του ν.4987/2022, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παρέχει τις πληροφορίες που ζητά η Φορολογική Διοίκηση, ενώ όπως ρητά ορίζεται στην παρ. 10 του κεφαλαίου - Γενικές Παρατηρήσεις της Πολ.1270/2013 *«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, στο άρθρο 11 της Πολ. 1050/2014 προβλέπεται το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν κατανόησε ότι πρέπει να δηλώσει μετρητά βάσει των δηλώσεων φόρου εισοδήματος παρελθόντων ετών, είναι εσφαλμένος, καθώς στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής για συμπλήρωση των εντύπων διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων και ερωτηματολογίου του τρόπου διαβίωσης, ο προσφεύγων καλείται να δώσει τις ζητούμενες πληροφορίες με ειλικρίνεια. Η ύπαρξη διαθέσιμων μετρητών σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή είναι ένα πραγματικό γεγονός που καλείται ο φορολογούμενος να δηλώσει στη φορολογική αρχή. Ο ενδεχόμενος έλεγχος σχετικά με τη νόμιμη προέλευση των δηλωθέντων μετρητών αποτελεί ελεγκτική διαδικασία της φορολογικής αρχής, στο βαθμό που γίνεται επίκληση ύπαρξης τέτοιου ποσού από ελεγχόμενο, κάτι που δεν συνέβη στην κρινόμενη υπόθεση.

Κατόπιν αυτού, ορθώς ο έλεγχος, κατά την εφαρμογή της μεθόδου Ανάλυσης Ρευστότητας, έλαβε ως μετρητά «μηδέν», δεδομένου ότι σε κανένα στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας ο προσφεύγων δεν δήλωσε διαθέσιμα μετρητά στην 1/1/2017 και την 1/1/2018.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, η φορολογική αρχή συνέταξε τον παρακάτω πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	2017
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	31.077,51	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	20.653,99
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο Ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Κατηγορίας Κ.Β.Σ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ)	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο Ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Κατηγορίας Κ.Β.Σ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ)	0,00
3. Αναλήψεις από επιχειρήσεις		3. Εισφορές σε λογαριασμού επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	1.494.611,12	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	2.710,73	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές, κτλ)		6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	1.269.086,22
7. Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές / επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	312.382,52
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.τ.λ		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	12.656,81

9.Λοιπα έσοδα πάσης φύσεων φορολογητέες ή μη		9. ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές, και λοιπές δαπάνες	1.228,69
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων , τελών , εισφορών, και προστίμων κάθε μορφής	19.922,40
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	18.655,32
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12.Μειώσεις πληρωτέων Λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
		14.Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	1.528.399,36	ΣΥΝΟΛΟ	1.654.585,95
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ		
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων	1.528.399,36		
Διαθέσιμα έσοδα/ κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	1.654.585,95		
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-126.186,59		

Επειδή, ο ως άνω πίνακας συντάχθηκε από τον έλεγχο βάσει των δεδομένων των φορολογικών βιβλίων και των δηλώσεων του προσφεύγοντα, βάσει των δηλωθέντων στοιχείων στα έντυπα Περιουσιακής κατάστασης και Τρόπου διαβίωσης και βάσει κάθε άλλου στοιχείου που διέθετε η φορολογική αρχή από το ηλεκτρονικό αρχείο της ΑΑΔΕ.

Επειδή, ο ως άνω πίνακας συμπεριελήφθηκε στο σημείωμα διαπιστώσεων και ο προσφεύγων έλαβε γνώση αυτού κατά το στάδιο της προηγούμενης ακρόασης, χωρίς να προβάλλει κανέναν ισχυρισμό.

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος

να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στον έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Κατόπιν αυτού, παρέχονται οι παρακάτω διευκρινίσεις σχετικά με τη συμπλήρωση του πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας.

Επειδή, το υπόλοιπο των τραπεζικών διαθέσιμων προκύπτει από τους τραπεζικούς λογαριασμούς, όπως εμφανίζονται στο προφίλ του φορολογούμενου στην εφαρμογή elexis σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/2014. Πιο συγκεκριμένα, κατά την έναρξη του ελεγχόμενου έτους προκύπτει υπόλοιπο συνολικού ποσού 40.358,28€ (υπόλοιπο 9.280,77€ στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Ε.Τ.Ε., υπόλοιπο 9.051,38€ στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς & υπόλοιπο 22.026,13€ στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της τράπεζας Eurobank). Εκ παραδρομής, η φορολογική αρχή παρέλειψε να συμπεριλάβει το υπόλοιπο των 9.280,77€ του τραπεζικού λογαριασμού της Ε.Τ.Ε. και ως εκ τούτου ο Κωδ.1 της στήλης Πηγές Κεφαλαίων τροποποιείται ανάλογα. Κατά τη λήξη του έτους οι δύο τελευταίοι λογαριασμοί είχαν υπόλοιπο 20.653,99€ (υπόλοιπο 9.051,38€ στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς & 11.602,61€ στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της τράπεζας Eurobank).

Επειδή, τα ακαθάριστα έσοδα επαγγελματικής του δραστηριότητας, οι αγορές α' υλών και οι επαγγελματικές δαπάνες προήλθαν από τις υποβληθείσες δηλώσεις του προσφεύγοντα, αφαιρουμένων των δαπανών απόσβεσης.

Τα έσοδα από λοιπές πηγές, ύψους 2.710,73€ αφορούν έσοδα από Ακίνητη Περιουσία: 2.664,75€ και Μερίσματα, Τόκοι, Δικαιώματα: 45,97€, όπως έχουν αναγραφεί στην οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος και αφορούν τον προσφεύγοντα.

Επειδή, τα ποσά αποπληρωμής δανείων (κωδ.8 της στήλης αναλώσεις Κεφαλαίων), αφορούν το σύνολο των δόσεων δανείων που κατέβαλε ο προσφεύγων, προσωπικά και επαγγελματικά, όπως προκύπτουν από την εκτύπωση του προφίλ φορολογούμενου του elexis ΠΟΛ 1033/2014, από τον Πίνακα: "ΔΑΝΕΙΑ" (Άρθρο 1.1.ε ΠΟΛ 1054/2015), ύψους 12.656,81€, που αφορούν την εξόφληση δόσεων στεγαστικού δανείου της τράπεζας Eurobank σε ποσοστό 50% (13.547,33€/2), και την εξόφληση δύο ακόμη λοιπών δανείων της τράπεζας Eurobank ύψους 3.290,94€ και της Εθνικής Τράπεζας ύψους 2.592,20€

Επειδή, τα ποσά δαπανών για ασφάλιστρα (κωδ.9 – αναλώσεις κεφαλαίων) ύψους 1.228,69€, προέκυψαν από τις βεβαιώσεις που χορηγούν στην ΑΑΔΕ οι επιχειρήσεις ιδιωτικής ασφάλισης και αφορούν τα εξής ασφαλιστικά συμβόλαια: α).... ποσού 1.209,00€, β).... ποσού 6,33€, γ) ποσού 7,03€ και δ).... ποσού 6,33€.

Επειδή, σε ότι αφορά τα ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής (Κωδ. 10 στη στήλη Αναλώσεις κεφαλαίου), ύψους 19.922,40€ προήλθαν από το ηλεκτρονικό αρχείο taxis της Υπηρεσίας μας και περιλαμβάνει καταβολές δηλώσεων Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ. και ΕΝΦΙΑ. Ο Φ.Π.Α. είναι ουδέτερος φόρος και στο βαθμό που δεν απεικονίζεται η είσπραξή του στη στήλη Πηγές Κεφαλαίων δεν πρέπει να απεικονιστεί και η καταβολή του στη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων. Σε ότι αφορά το Φ.Μ.Υ. έχει ήδη συμπεριληφθεί στον κωδικό 581 «παροχές σε εργαζόμενους» του εντύπου Ε3 της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος και ακολούθως στον Κωδ. 7 «επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως» του πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας. Αντίθετα, ορθώς συμπεριελήφθηκε ο ΕΝΦΙΑ ύψους 404,53€.

Επειδή, σε ότι αφορά τα ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) (Κωδ. 11 στην στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίου), ύψους 18.655,32€ προέκυψαν από τη δήλωση φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους (κωδ.049,050), καθώς και από τις πληροφορίες της φορολογικής αρχής που αφορούν δαπάνες από εταιρείες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, ύψους 2.000,42€ και ηλεκτρικής ενέργειας ύψους 5.935,79€, προερχόμενων από τους υπ'αριθμ. & λογαριασμούς.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο πίνακας Ανάλυσης Ρευστότητας διαμορφώνεται ως εξής:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ /ΕΣΟΔΩΝ	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	40.358,28	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	20.653,99
2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο Ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης(Ατομική επιχείρηση με βιβλία Κατηγορίας Κ.Β.Σ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ)	0,00	2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο Ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης(Ατομική επιχείρηση με βιβλία Κατηγορίας Κ.Β.Σ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ)	0,00
3.Αναλήψεις από επιχειρήσεις		3. Εισφορές σε λογαριασμού επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	1.494.611,12	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	

5. Έσοδα από λοιπές πηγές	2.710,73	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές, κτλ)		6. Αγορές εμπορευμάτων , α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	1.269.086,22
7. Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές / επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	312.382,52
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.τ.λ		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	12.656,81
9.Λοιπα έσοδα πάσης φύσεων φορολογητέες ή μη		9. ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές, και λοιπές δαπάνες	1.228,69
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων , τελών , εισφορών, και προστίμων κάθε μορφής	404,53
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	18.655,32
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12.Μειώσεις πληρωτέων Λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
		14.Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	1.537.680,13	ΣΥΝΟΛΟ	1.635.068,08
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ		
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων	1.537.680,13		
Διαθέσιμα έσοδα/ κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	1.635.068,08		
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-97.387,95		

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν.4987/2022 ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «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 Γενικού Γραμματέα **καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».**

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκε η Πολ.1050/25-02-2014 εγκύκλιος εφαρμογής των περιπτώσεων α', γ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μεθόδων.

Επειδή, στο άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος προβλέπεται ότι: « ...Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν **ειδικότερα θέματα** ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του (άρθρου 43 του Συντάγματος) προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση ειδικών θεμάτων, στην περίπτωση δηλαδή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2, φορέας της εξουσιοδοτήσεως μπορεί να είναι και άλλα, εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, εφόσον όμως πρόκειται, μεταξύ άλλων, περί «ειδικότερων» θεμάτων. Ως ειδικότερα θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως. Απαιτείται, επομένως, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει το νομοθετικό κείμενο όχι απλώς τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδοτήσεως αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Οι ανωτέρω ουσιαστικές ρυθμίσεις μπορούν να υπάρχουν τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου, όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως (βλ. ΣτΕ 1210/2010 Ολομ., 3013/2014 Ολομ., 520/2015 Ολομ.). (ΣτΕ 510/2019 σκ.13).

Επειδή, με την ανωτέρω κανονιστική πράξη της Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του Ν.

4174/2013 προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣτΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 640/2021).

Επειδή, ότι η εν λόγω κανονιστική πράξη της Διοικήσεως δεν επενεργούν επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύουν τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 Ν.4174/2013 ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι κανονιστικές πράξεις που αφορούν τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου εκδόθηκαν άνευ νόμιμου ερείσματος, καθώς η εξουσιοδοτική διάταξη δεν ορίζει ειδικώς και συγκεκριμένα τα θέματα που μπορούν να ρυθμιστούν κανονιστικώς και κατά συνέπεια οι κανονιστικές πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτές, αποτελεί αντικείμενο δικαστικής κρίσης.

Επειδή περαιτέρω, από τη διατύπωση του εδαφίου του άρ. 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, σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω της έγκρισης προσφυγής στη συγκεκριμένη μέθοδο Ανάλυσης Ρευστότητας πριν τη συλλογή πιθανόν πληροφοριών για τον προσδιορισμό με συγκεκριμένη έμμεση τεχνική, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

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/συ μ μετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.[...]

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 συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, 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 και λήξη του ελεγχόμενου έτους, 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 πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων προηγούμενων ετών και των πραγματικών δαπανών του προσφεύγοντα κατά τα παρελθόντα έτη. Πέραν τούτου δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα πίνακας έως και 31/12/2016, βάσει του οποίου να στοιχειοθετείται η ύπαρξη **πραγματικού** διαθέσιμου εισοδήματος εις χείρας του, που να υπερβαίνει το τυχόν υπόλοιπο των διαθεσίμων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Ως εκ τούτου, η επίκληση της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών αλυσιτελώς προβάλλεται.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί διπλής φορολόγησης εισοδημάτων παρελθόντων ετών απορρίπτεται ως αβάσιμος και αόριστος.

Κατόπιν και των ανωτέρω, η σύγκριση του φορολογητέου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίστηκε με βάση τις γενικές διατάξεις και την έμμεση τεχνική απεικονίζεται ως εξής:

Φορ. Έτος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης (α)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων (β)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσης τεχνικής (γ)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου (μεγαλύτερο α,β,γ,)
2017	18.656,81 €	50.060,28 €	97.387,95 €	97.387,95 €

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 την **τροποποίηση** της υπ'αριθμ./**13-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

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

1)Επί της υπ' αριθμ./13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	18.656,81	143.774,38	114.975,74	96.318,93
	Της συζύγου	19.644,97	19.644,97	19.644,97	0,00
φόρος	πιστωτικό ποσό	5.464,54			31.902,84
	Χρεωστικό ποσό		35.941,85	26.438,30	
Προκαταβολή φόρου		2.733,20	2.733,20	2.733,20	
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			20.703,20	15.951,42	15.951,42
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		278,91	10.423,15	7.831,28	7.552,37
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή		70.451,40	53.604,20	55.406,63
	Για επιστροφή	1.802,43			

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

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

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

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.

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ