



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17/05/2024

Αριθμός απόφασης 1337

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**..... κατά: α) των με αριθμό και/20-12-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018, αντίστοιχα και β)) των με αριθμό ... και/20-12-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμων

φορολογικών ετών 2017 και 2018, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 25-01-2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 18/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 10193 του του με ΑΦΜ:..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./20-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από 2.830,07 € σε 2.692,85€, ήτοι, διαφορά πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση 137,22€.

Με την υπ' αριθμ./20-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 502,81€, έναντι δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου ύψους 1.863,73€.

Με την υπ' αριθμ./20-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 8.256,03€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ύψους 4.128,02€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 450,08€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 12.834,13€.**

Με την υπ' αριθμ./20-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 431,13€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ύψους 215,57€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 646,70€.**

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, βάσει των από 20/12/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2017-2018

(φορολογικές περιόδους 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018), στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύριο αντικείμενο δραστηριότητας το λιανικό εμπόριο κρέατος. Ειδικότερα, με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, που διενεργήθηκαν για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, εντοπίστηκαν δαπάνες μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, ύψους 622,72€ για το φορολογικό έτος 2017 και ύψους 1.959,69€ για το φορολογικό έτος 2018, που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, κατά τα οριζόμενα του άρθρου 22 του ν. 4172/2013. Επίσης, από τον έλεγχο των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Από την αξιολόγηση των διαθέσιμων στοιχείων, ο έλεγχος εφάρμοσε την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας και από την σύνταξη του πίνακα της ως άνω μεθόδου, προέκυψε για το φορολογικό έτος 2017, αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ύψους 25.332,59€, η οποία, φορολογήθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ για το φορολογικό έτος 2018 προέκυψε θετική διαφορά ύψους 2.909,68€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/18-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παράνομη, αβάσιμη και ανατιολόγητη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
2. Εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου λόγω εσφαλμένου προσδιορισμού του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος (ΠΟΛ. 1050/17-02-2014).
3. Το διαθέσιμο μη αναλωθέν κεφάλαιο από οικογενειακό εισόδημα την 31/12/2016 ποσού 252.182,95 €, δικαιολογεί απόλυτα την λανθασμένη αποδιδόμενη σε βάρος του διαφορά.
4. Ύπαρξη επιπλέον κεφαλαίου προς ανάλωση από δάνεια που έλαβε η σύζυγός του τα παλαιότερα χρόνια.
5. Ανατιολόγητη απόρριψη των επιχειρηματικών δαπανών ως μη εκπιπτόμενες, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4987/2022.
6. Μη βεβαίωση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ πράξης επιβολής προστίμου με αριθ. 1132/2023.
7. Αναγράφεται λανθασμένος αριθμός πρωτοκόλλου στην οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου με αριθ. 1132/2028.
8. Εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων επί των προσαυξήσεων ανακρίβειας.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4987/2022, 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.... 3. Ο Διοικητής 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 παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ν. 4987/2022 εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ΚΦΔ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4987/2022, οριζόταν ότι : ««1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών

και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση της διατάξεως του άρθρου 27 του ν. 4987/2022, εκδόθηκε η **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», στην οποία ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 - Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης: Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών...»

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η

πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. [...] **2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:**

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

- Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.2238/1994 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.»

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.

Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές.

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

Άρθρο 8 Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο. Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται.

Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής: Καταρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές / κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο / φορολογικό έτος. Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές / κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω.»

Άρθρο 10 Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού. Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/συνολικών εσόδων.»

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

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

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

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

- 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
- 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).
- 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).
- 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.
- 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:
 - μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
 - εισόδημα από κινητές αξίες
 - εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
 - δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
 - εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.
- 6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.

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

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

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

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

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

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

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

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

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους..... Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης....

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 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.».

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, στο 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, στην προκειμένη περίπτωση, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα (λιανικό εμπόριο κρέατος), διενεργήθηκε αρχικά έλεγχος με τις διατάξεις των ν. 4172/2013, 4987/2022 και της

Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δυνάμει της με αριθ. .../.../05-04-2023 εντολής. Προς τούτο, ο έλεγχος συνέταξε και απέστειλε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. πρωτ./03-05-2023 έγγραφο κοινοποίησης της σχετικής εντολής ελέγχου και γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Επίσης απέστειλε την με αριθ. πρωτ./04-05-2023 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4987/2022, προκειμένου να προσκομίσει τα λογιστικά του αρχεία για τη διενέργεια του ελέγχου, στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε. Από τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α. 1293/2019 που διενεργήθηκαν για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση δαπάνες ποσού 622,72€ για το έτος 2017 και ποσού 1.959,69€ για το έτος 2018, διότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, κατά τα οριζόμενα του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και ως εκ τούτου προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά στα φορολογητέα κέρδη. Ακολούθως, σύμφωνα με τα ελεγκτικά βήματα και τις επαληθεύσεις της ως άνω απόφασης και κατ'εφαρμογή του άρθρου 11 αυτής, διαπιστώθηκε ότι συντρέχει περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματός του, με τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους προσδιορισμού εισοδήματος, καθόσον οι προσωπικές του δαπάνες για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Κατόπιν τούτων, ύστερα από έγκριση της Προϊσταμένης της ελεγκτικής αρχής, βάσει της ΠΟΛ.1050/2014 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε αποφασίστηκε η διενέργεια έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας. Ειδικότερα όπως αναλυτικά αναφέρεται στη σελίδα 20 της οικείας έκθεσης εισοδήματος, από τα δεδομένα των δηλώσεων των ελεγχόμενων ετών, προέκυψε ότι η σύζυγός του δε δήλωσε το σύνολο της τοκοχρεολυτικής απόσβεσης των δανείων ποσού 15.023,63€ για το φορολογικό έτος 2017, αλλά μέρος αυτής και συγκεκριμένα ποσού 10.541,03€. Αντίστοιχα, για το φορολογικό έτος 2018, δε δήλωσε τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων ύψους 4.470.39€. Επιπλέον, για το φορολογικό έτος 2017, δεν έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο, το ποσό των 5.000,00€, που προέρχεται από λαχεία, καθόσον ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τις αντίστοιχες βεβαιώσεις. Συνεπώς, από την επισκόπηση των δηλώσεων που υποβλήθηκαν (έντυπα Ε1), τα εκκαθαριστικά σημειώματα των φορολογικών ετών 2017 & 2018 του προσφεύγοντα και της συζύγου του, προέκυψαν τα παρακάτω δεδομένα:

Φορολογικό έτος	2017		2018	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου	Του υπόχρεου	Της συζύγου
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	323,23		1.974,09	

Αμοιβές μελών ΔΣ της περ. δ παρ. 2 του άρθρου 12 ΚΦΕ	146,74			
Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	2,22	137,55	2,25	131,44
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία		2.316,60		2.104,40
Εισόδημα που εξαιρείται από φόρο – εισφορά (κωδ. 617)	2,406,00		336,00	3.360,00
Χρηματικά ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων	6.010,00			
εισόδημα	8.888,19	2.454,15	2.312,34	5.595,84
Συνολικό οικογενειακό εισόδημα	11.342,34		7.908,18	
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ.049)	2.000,00	2.000,00	1.000,00	1.000,00
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (κωδ.727)		15.023,63		4.470,39
Δαπάνες ενοικίου κύριας κατοικίας		5.040,00		5.040,00
Σύνολο δαπανών	2.000,00	22.063,63	1.000,00	10.510,39
Συνολικές οικογενειακές δαπάνες	24.063,63		11.510,39	

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω παρατιθέμενα στοιχεία, το συνολικό ποσό του δηλούμενου πραγματικού εισοδήματος του προσφεύγοντα και της συζύγου του για το φορολογικό έτος 2017 ανέρχεται σε 11.342,34€, ενώ το σύνολο των προσωπικών -οικογενειακών δαπανών διαβίωσης, ανέρχεται σε 24.063,63€. Αντίστοιχα για το φορολογικό έτος 2018, το συνολικό ποσό του δηλούμενου πραγματικού εισοδήματος του προσφεύγοντα και της συζύγου του ανέρχεται σε 7.908,18€, ενώ το σύνολο των προσωπικών- οικογενειακών δαπανών διαβίωσης, ανέρχεται σε 11.510,39€ και ως εκ τούτου δεν υφίσταται διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης ανά έτος. Επομένως, ορθώς εφαρμόστηκε η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για την εξεύρεση του εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ενώ ο ισχυρισμός περί

ανατιοιόγητης εφαρμογής και μη ύπαρξης προϋπόθεσης για προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ακολούθως, ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, διαπίστωσε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές κεφαλαίων / εισόδων» και της στήλης «Αναλώσεις κεφαλαίων / εισόδων», μόνο για το φορολογικό έτος 2017, ύψους -25.332,59€ και το τελικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα με βάση τον έλεγχο, προσδιορίστηκε στο ύψος των 25.332,59€.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του επικαλείται πρόδηλο λάθος στους υπολογισμούς της ελεγκτικής αρχής κατά τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος, ισχυριζόμενος εσφαλμένη εφαρμογή της ΠΟΛ. 1050/2014, και συγκεκριμένα ότι ενώ ο προσδιορισμός του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου έγινε από την ελεγκτική αρχή ενιαία για τον ίδιο και τη σύζυγό του, ωστόσο κατά την επιλογή του τελικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος, που προκύπτει από τη σύγκριση του φορολογητέου εισοδήματος βάσει δήλωσης, βάσει γενικών διατάξεων και βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου, δεν συμπεριλήφθηκαν τα φορολογητέα εισοδήματα της συζύγου του, ύψους 7.894,34€ για το φορολογικό έτος 2017 και 2.130,62€ για το φορολογικό έτος 2018, τόσο στο φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης, όσο και στο φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων. Ως εκ τούτου, ζητά την τροποποίηση και μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων με το σωστό τελικό προσδιορισθέν καθαρό φορολογητέο εισόδημα για το έτος 2017.

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1050/2014, ορίζεται ότι :

-Καταρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/ κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

- Συνέχεια προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου.

-Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

-Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογούμενους/συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου.

-Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου και της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Δ΄ του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Επειδή, από την επισκόπηση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ο προσφεύγων και η σύζυγός του δήλωσαν τα παρακάτω εισοδήματα :

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Εισόδημα από ακίνητα (συζύγου)	1.999,18	1.999,18
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	323,23	1.974,09
Μερίσματα – τόκοι- δικαιώματα (υπόχρεου και συζύγου)	139,77	133,69
Εισόδημα μισθωτή εργασία και συντάξεις	146,74	
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	5.556,02	
Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	8.366,53 €	4.106,96

Επειδή, ακολούθως από τον έλεγχο με βάση τις γενικές διατάξεις, διαπιστώθηκε η καταχώριση μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών ύψους 622,72€ πλέον ΦΠΑ ύψους 137,22€ για το φορολογικό έτος 2017 και 1.959,69€ πλέον ΦΠΑ ύψους 365,59€ για το φορολογικό έτος 2018, ως εκ τούτου το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα, από επιχειρηματική δραστηριότητα, προσδιορίστηκε ως εξής :

Φορολογικό έτος	2017		2018	
	δήλωσης	ελέγχου	δήλωσης	ελέγχου
Αποτέλεσμα χρήσης	323,23	323,23	1.974,09	1.974,09
Λογιστικές διαφορές		622,72		1.959,69
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα από	323,23	945,95	1.974,09	3.933,78

επιχειρηματική δραστηριότητα				
---	--	--	--	--

Επειδή, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, ήτοι, ποσού 25.332,59€ και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου, ανά φορολογική περίοδο και πηγή / κατηγορία εισοδήματος. Κατ'εφαρμογή της ΠΟΛ. 1050/2014, η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής :

Για το φορολογικό έτος 2017

Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα με τις γενικές διατάξεις	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης-ελέγχου
8.366,53	33.699,12 ¹	8.989,25	33.699,12	25.332,59

Για το φορολογικό έτος 2018

Συνολικό εισόδημα βάσει δήλωσης	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα με τις γενικές διατάξεις	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης-ελέγχου
4.106,96	-	6.066,65	6.066,65	1.959,69

Επειδή, ωστόσο, ο έλεγχος προσδιόρισε για το φορολογικό έτος 2017, τη φορολογητέα διαφορά στο ύψος των 25.009,36€, έναντι του ορθού 25.332,59€, όπως αυτή προέκυψε από την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, και λαμβάνοντας υπόψη κατά την γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής, δε μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.Τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει

¹ 8.366,53+25.332,59

στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός περί τροποποίησης της με αριθ. .../2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται μετρητά στον πίνακα Η'ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΜΕΤΡΗΤΑ του εντύπου διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά την 01/01/2017 ποσού 208.000,00 ευρώ, κατά την 31/12/2017 ποσού 165.000,00 ευρώ και κατά την 31/12/2018 115.000,00 ευρώ, με δικαιούχο την σύζυγο του Κατά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, η σύζυγός του κατείχε τα ως άνω μετρητά στην οικία τους, νομίμως αποκτηθέντα και δηλωθέντα, τα οποία και χρησιμοποιούσαν για την κάλυψη, τόσο οικογενειακών δαπανών, όσο και δαπανών της επιχείρησής του. Προς επιβεβαίωση των ισχυρισμών του προσκόμισε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων προηγούμενων ετών για τον ίδιο και τη σύζυγο του με βάση τις πραγματικές δαπάνες που εμφανίζονται στις υποβληθείσας δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1259/2014, διευκρινίσθηκε ότι «στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται το πραγματικό διαθέσιμο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στις σελίδες 43 και 44 της οικείας έκθεσης εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι, η σύζυγος του προσφεύγοντα έχει λάβει τα κάτωθι στεγαστικά δάνεια:

	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΥΨΟΣ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΗΜ. ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ	ΦΟΡΕΑΣ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	ΣΕΙΡΑ ΟΦΕΙΛΕΤΗ
ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟ	44000	18/04/2003	25	...	1
ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟ	45000	30/06/2006	50	..	2
ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟ	77500	12/09/2007	50	...	2
ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟ	98000	30/06/2006	50	...	2
ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΟ	48370	15/05/2008	100	...	1

ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟ	44000	18/04/2003	25	..	1
ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟ	45000	30/06/2006	50	..	2
ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟ	77500	12/09/2007	50	...	2
ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟ	98000	30/06/2006	50	..	2

Επειδή, κατά τον υπολογισμό του σχηματισθέντος κεφαλαίου συνυπολογίζονται τα εισοδήματα και οι δαπάνες που διενεργούνται σε κάθε χρήση και το θετικό κατ' έτος προοδευτικό υπόλοιπο αθροίζεται προκειμένου να προσδιορισθεί το διαθέσιμο στις 31/12, της προηγούμενης της ελεγχόμενης χρήσης, υπόλοιπο. Στη συνέχεια, από το υπόλοιπο αυτό, αφαιρούνται τα ποσά που βρίσκονται κατατεθειμένα σε τραπεζικά ιδρύματα, προκειμένου να προκύψει το πραγματικά διαθέσιμο υπόλοιπο ποσό εις χείρας του προσφεύγοντος. Ωστόσο, στην κρινόμενη περίπτωση, ο εν λόγω προσδιορισμός δεν είναι εφικτός, διότι γίνεται επίκληση διαθεσίμων μετρητών εκ μέρους της συζύγου, τα οποία προέρχονται από δάνεια που έχουν ληφθεί για συγκεκριμένο σκοπό (στεγαστικό) τα οποία, κατ'επίκληση του προσφεύγοντας δεν έχουν αναλωθεί και είναι διαθέσιμα προς ανάλωση.

Επειδή δεν υφίσταται εντολή ελέγχου για τη σύζυγο, ενώ ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει το βάρος απόδειξης της ύπαρξης των ποσών που επικαλείται και μάλιστα όταν τα ποσά αυτά προέρχονται από δάνεια που έχουν ληφθεί από τη σύζυγο για συγκεκριμένο σκοπό (στεγαστικό), οφείλει να αποδείξει, αφενός μεν, ότι το ποσό δεν έχει αναλωθεί για τον σκοπό για τον οποίο παρασχέθηκε το δάνειο, αφετέρου δε, ότι είναι διαθέσιμο προς ανάλωση μετά την παρέλευση οκτώ και δέκα ετών, ώστε να γίνουν αποδεκτά κατά την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αναλυτικά στοιχεία στη φορολογική αρχή (αντίγραφα κινήσεων ατομικών λογαριασμών της συζύγου και με τρίτους συνδικαιούχους, υπόλοιπα λογαριασμών κλπ), ώστε να προσδιορισθεί το πραγματικό διαθέσιμο εις χείρας τους κεφάλαιο, ο σχετικός προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα ισχυρισμός είναι σε κάθε περίπτωση αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς την ανατιολόγητη απόρριψη επιχειρηματικών δαπανών ως μη εκπιπτόμενες, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4987/2022

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι : *«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.»

Επειδή ακολούθως με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους,

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) προβλέψεις [για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων] εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 ...,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων,,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. ...

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 20/12/2023 έκθεση ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η καταχώρηση στα βιβλία της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013, για κάθε φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Φορ. Στοιχείο	Ημ/νία	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	Εκδότης	Περιγραφή	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συν. αξία
ΤΔΑ ..	08/12/2017	...	...	Πολυμίξερ, χαλιά	296,60	71,19	367,79
Τ.Π. ...	31/10/2017	...	...	Κάλτσες, αχλάδια, κτλ	7,49	1,25	8,74
Τ.Π. ...	12/10/2017	..	..	Σπρέι αλυσίδων, μπανάνες, κρουασάν κακάο	35,94	8,28	44,22
Τ.Π. ...	24/10/2017	..	.	Μπανάνες, παντάρια, κτλ	6,86	1,09	7,95
Τ.Π. ...	06/09/2017	..	..	Δημητριακά choco, ντοσιέ, flakers choco	31,92	5,85	37,77
Τ.Π. ...	06/08/2117	...	..	Γκοφρέτες, σοκολάτες κτλ	37,45	7,91	45,36

Τ.Π. ...	09/08/2017	..	..	Γαρίδες, μύδια, αρακάς, κέικ	24,08	5,24	29,32
Τ.Π. ..	09/08/2017	...	..	Σετ μίξερ κτλ	40,98	7,98	48,96
Τ.Π. ..	01/04/2017	...	..	Χταπόδι, lay's chips, Cheetos πακοτίνια κτ.	24,04	5,01	29,05
ΤΔΑ ..	01/03/2017	...	..	Προσάναμα, οδοντόκρεμα, κτλ.	34,82	7,26	42,08
ΤΙΜ ...	04/01/2017	...	..	Nestle Nesquik, μπισκότα oreo, fish sticks κτλ	53,90	11,54	65,44
ΤΔΑ ..	17/01/2017	...	.	Αφρός ξυρίσματος, καραμέλες κτλ	28,64	4,62	33,26
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ					622,72	137,22	759,94

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Φορ. Στοιχείο	Ημ/νία	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	Εκδότης	Περιγραφή	Καθ. αξία	ΦΠΑ	Συν. αξία
ΤΔΑ ..	20/02/2018	..	.. ΑΕΕ	Μερέντα πραλίνα, μερέντα υγείας κτλ	75,64	14,16	89,80
ΤΔΑ ..	27/02/2018	.	..	Ξύστρα, χταπόδι, γαρίδες, φυτική σαντιγύ κτλ	53,24	10,68	63,92
ΤΔΑ ..	01/03/2018	..	..	Καραμέλες, χταπόδι, ομαμυ, λαβδας	87,20	14,98	102,18
ΤΔΑ ..	02/03/2018	.	..	Γαλοπούλα, γάλα	19,34	3,34	22,68
ΤΔΑ ..	09/03/2018	..	...	Χταπόδι, ποδόμακτρο	55,20	10,03	65,23
ΤΔΑ ...	21/03/2018	..	..	Οδοντόκρεμες, σοκολάτες, τσίχλες κτλ	59,23	12,85	72,08
ΤΔΑ ..	10/04/2018	..	...	Ουίσκι, σαμπουάν, δημητριακά κτλ	35,39	7,13	42,52
ΤΔΑ ...	23/04/2018	..	..	Απορρυπαντικό ρούχων, βαφή μαλλιών, σερβιέτες κτλ	127,48	19,87	147,35
ΤΔΑ ...	02-05-2018	..	..	Λευκαντικό ρούχων, βαφές μαλλιών, σαμπουάν	140,08	32,82	172,90
ΤΔΑ ...	11/05/2018	...	..	Χταπόδι, γαρίδες, απορρυπαντικό ρούχων κτλ	68,41	11,87	80,28

ΤΔΑ ...	24/05/2018	..	..	Παιδικά γιαούρτια, γαριδάκια, απορρυπαντικό ρούχων, μωρομάντηλα κτλ	157,48	27,74	185,22
ΤΔΑ ..	25/05/2018	...		Αφρόλουτρο, σανδάλια, παντόφλες	23,77	5,50	29,27
ΤΔΑ ...	27/06/2018	...	..	Μερέντα, κακάο, απορρυπαντικό ρούχων, μωρομάντηλα κτλ	59,28	11,48	70,76
ΤΔΑ ..	06/07/2018	..	...	Γαλοπούλα	13,79	1,79	15,58
ΤΔΑ ..	03/09/2018	..	..	Μπεικον, στραγγιστό κτλ	51,37	9,85	61,22
ΤΔΑ ..	15/09/2018	..	...	Απορρυπαντικό ρούχων, τετράδια, κάλυμμα βιβλίων, κτλ	120,23	24,45	144,68
ΤΔΑ ...	01/10/2018	..	...	Ρόφημα κακάο, σερβιέτες, δημητριακά κτλ	126,70	23,40	150,10
ΤΔΑ ..	04/10/2018	..	...	Αχλάδια, σοκολάτες, τσίχλες, μερέντα κτλ	26,74	5,10	31,84
ΤΔΑ ...	05/10/2018	..	...	Χταπόδι, μπισκότα κτλ	92,01	12,27	104,28
ΤΔΑ ...	17/10/2018	...	..	Χταπόδι, γαρίδες, μπισκότα κτλ	53,72	9,98	63,70
ΤΔΑ ...	03/12/2018	..	..	Κακάο, δημητριακά, μπανάνες, ζυμαρικά Μπισκότα κτλ	188,45	34,35	222,80
ΤΔΑ ...	18/12/2018	...	...	Μερέντα, κακάο, φιστίκια, γαριδάκι κτλ	54,25	12,59	66,84
ΤΔΑ ...	20/12/2018	...	...	Γαρίδες, Βαφή μαλλιών κτλ	147,58	26,63	174,21

Τ.Π. ..	07/09/2018	..	..	Κουβερτούρα, αλεύρι, γκοφρέτες, σαλάμι κτλ	16,73	3,01	19,74
ΤΔΑ ..	10/09/2018	.	..	Γιουντσές εγχώριος	28,75	3,74	32,49
ΤΔΑ ..	21/09/2018	..	..	Σερβιέτες, απορρυπαντικά	19,52	4,38	23,90
Τ.Π. ..	04/01/2018	...	..	Κακάο, οδοντόκρεμες, Κάλτσες, σαλάμι κτλ	22,49	3,54	26,03
Τ.Π. ..	05/01/2018	..	..	Κακάο, Body milk κτλ	18,73	3,99	22,72
Τ.Π. ..	25/01/2018	...	..	Παγούρια	16,89	4,07	20,96
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ					1.959,6	365,59	2.325,28
					9		

Οι ανωτέρω δαπάνες δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο και προστέθηκαν στις λογιστικές διαφορές, προσαυξάνοντας τα καθαρά κέρδη του εκάστοτε ελεγχόμενου φορολογικού έτους. Οι δε προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν έγιναν αποδεκτοί στο σύνολό τους από τον έλεγχο, καθώς δεν συνάδουν με την κοινή λογική και πρακτική. Ενδεικτικά σε σχέση με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς, όπως ρητά αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου (κεφάλαιο επισημάνσεις του ελέγχου επί του υπομνήματος σελ. 43), για την αγορά προϊόντων που αφορά τους ΚΑΔ 47292400 «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΤΡΟΦΙΜΩΝ Π.Δ.Κ.Α.» και ΚΑΔ 4721800 «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΓΑΛΑΚΤΟΚΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ, από την ποσότητα των προϊόντων αυτών και των προϊόντων που αγοράζονται με το ίδιο τιμολόγιο πώλησης, διαπιστώνεται ότι αφορούν προσωπικές – οικογενειακές ανάγκες του ελεγχόμενου.

Επιπλέον και όσον αφορά την αγορά γαλοπούλας, σαλαμιού που αναφέρονται στα τιμολόγια, η ποσότητα τους είναι τόσο μικρή που δεν δικαιολογεί την πώλησή τους από κρεοπωλείο, αλλά την κατανάλωση για προσωπικές ανάγκες του προσφεύγοντα. Επιπροσθέτως, από τον έλεγχο επισημαίνεται ότι ο ΚΑΔ 47231500 που αφορά «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΨΑΡΙΩΝ, ΟΣΤΡΑΚΟΕΙΔΩΝ ΚΑΙ ΜΑΛΑΚΙΩΝ» έχει πάψει να χρησιμοποιείται από τον ελεγχόμενο, με ημερομηνία διακοπής την 25/04/2011. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου ότι τα χταπόδια, οι γαρίδες, τα μύδια και τα fish sticks χρησιμοποιούνται για την παραγωγή νηστίσιμων μπιφτεκιών, δεν γίνονται αποδεκτοί.

Περαιτέρω, αναφορικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα περί μη βεβαίωσης ποσού βάσει της υπ' αριθμ./23 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ , επισημαίνεται ότι στην υπό κρίση ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, ο έλεγχος δεν προσδιόρισε ποσό φόρου για βεβαίωση, αλλά

μείωσε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από 2.830,07 € σε 2.692,85€, ήτοι, διαφορά πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση 137,22€.

Επειδή ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της με αριθ. .../2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διότι σ' αυτή αναγράφκε ως έτος 2028 αντί του ορθού 2023, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, διότι αφενός το έτος (2023) προκύπτει εμφανώς από την αναγραφόμενη ημερομηνία υπογραφής της πράξης και αφετέρου, ουδεμία βλάβη επικαλείται και αποδεικνύει από την εκ παραδρομής αναγραφή άλλου έτους δίπλα στον αριθμό της προσβαλλόμενης πράξης. Απεναντίας στην αναγραφή των πράξεων κατά των οποίων στρέφεται η ενδικοφανής προσφυγή του, αναφέρεται στην εν λόγω πράξη ως εκδοθείσα το έτος 2023, καταδεικνύοντας ότι δεν δημιουργείται ζήτημα από την λανθασμένη εκ παραδρομής αναγραφή επόμενου έτους, στο οποίο κατά την κοινή λογική δεν ήταν δυνατό να εκδοθεί η πράξη.

Επειδή ως προς τον τελευταίο ισχυρισμό του προσφεύγοντα, περί εφαρμογής των επιεικέστερων διατάξεων επί των προσαυξήσεων ανακρίβειας και παράβασης της αρχής της αναλογικότητας, αναφέρουμε ότι αυτός προβάλλεται αόριστα με μόνη παράθεση των διατάξεων του άρθρου 49 Ν.4509/2017 και του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, δίχως ανάλυση και προβολή συγκεκριμένου αιτήματος. Σε κάθε περίπτωση οι αναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 49 Ν.4509/2017 δε βρίσκουν πεδίο εφαρμογής στην υπό κρίση υπόθεση, η οποία αφορά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ως προς την επιβολή δε των προστίμων, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58 παρ.1 και 58^Α παρ. 2 του ν. 4987/2022.

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία, ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί. (ΣΤΕ 2221/2018). Εν προκειμένω ουδεμία παραβίαση της αρχής αυτής σημειώθηκε, καθώς η φορολογική διοίκηση με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της από **18-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:.....**

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

Επί της υπ' αριθμ. .../20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 υπόλοιπο φόρου για έκπτωση : **2.692,85€** (διαφορά : 137,22€).

Επί της υπ' αριθμ. .../20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 σύνολο φόρου για καταβολή: **502,81€** και υπόλοιπο φόρου για έκπτωση : 1.863,73€

Επί της υπ' αριθμ. .../20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, συνολικό ποσό φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή : **12.834,13€** (φόρος : 8.256,03€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 : 4.128,02+ εισφορά αλληλεγγύης 450,08€).

Επί της υπ' αριθμ. .../20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, συνολικό ποσό φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή : **646,70€** (φόρος : 431,13€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 : 215,57).

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.τ.λ. 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 ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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