



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 18/09/2024

Αριθμ. Αποφ.: **2001**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», 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 **22-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του**τουμε ΑΦΜ**, κατοίκουΝ. Κιλκίς, κατά της υπ' αρ./12-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 και της υπ' αρ./12-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από **22-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του**τουμε ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./12-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 485,01€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ύψους 242,51€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 727,52€.

Με την υπ' αριθμ./12-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 6.129,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ύψους 3.064,50€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 833,88€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 10.027,38€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, βάσει της από 12-04-2024 έκθεσης εισοδήματος, για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, η οποία συντάχθηκε στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών τις μικτές γεωργοκτηνοτροφικές δραστηριότητες, δυνάμει της με αριθμ./15-03-2023 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, που διενεργήθηκαν για τα υπό κρίση έτη, αξιοποιήθηκαν πληροφορίες και στοιχεία που διέθετε η φορολογική αρχή και εμπεριέχονται στην ΠΟΛ. 1033/2014, καθώς και στοιχεία σχετικά με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών και των χρηματικών διαθεσίμων που κατείχε ο προσφεύγων και παρασχέθηκαν με τα προσκομιζόμενα έντυπα διαθεσίμων περιουσιακών στοιχείων, κατά την 31/12/2019, 31/12/2020 και

31/12/2021. Από τον έλεγχο των δεδομένων 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 και ειδικότερα με τη μέθοδο ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, βάσει της οποίας προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ύψους 1.469,74€ για το φορολογικό έτος 2020 και 18.572,73€, για το φορολογικό έτος 2021, η οποία, φορολογήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/22-04-2024 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος μη νόμιμη τη προσφυγή του ελέγχου σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησής του καθώς και μη νόμιμη την επιλογή της ελεγκτικής μεθόδου της ανάλυσης ρευστότητας.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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 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 τις διατάξεις του άρθρου 27 του 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 περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, γ) της καθαρής θέσης του

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

- 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, ακολούθως, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του προΐσχύσαντος Ν. 4174/2013, 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 ν.4174/2013.

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», ορίζονται τα εξής

«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 9 -προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω

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

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογούμενους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογούμενους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος....»

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.....

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31/12/200Χ).

- 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).
- 3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικές επιχειρήσεις)
- 4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων
- 5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών) περιλαμβάνονται: ανεγέρσεις οικοδομών, αγορές ΕΙΧ, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, πλοίων -σκαφών, αναψυχής αεροσκαφών, και επενδυτικών αγαθών καθώς και οι δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις αυτών .
- 6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας
- 7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων.
- 8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο). Το ποσό των τόκων ανάλογα με το είδος του δανείου (προσωπικό/επαγγελματικό) συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες είτε στις προσωπικές /οικογενειακές είτε στις επαγγελματικές .
- 9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες
- 10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής.
- 11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών).
- 12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.
- Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους .
- 13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.
- Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση

των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους..... 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 αρμοδία 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, επιπροσθέτως, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα:1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι

προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

.....

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

- 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.

[...]

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022**, ορίζεται ότι : «.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*».

Επειδή, με τις διατάξεις **του άρθρου 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, με τις διατάξεις **του άρθρου 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, βάσει της με αριθ./15-03-2023 εντολής του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4987/2022. Ο προσφεύγων δραστηριοποιείται στον τομέα των γεωργοκτηνοτροφικών υπηρεσιών με πλείστες δευτερεύουσες δραστηριότητες (χονδρικό εμπόριο ζωοτροφών, χονδρικό εμπόριο απορρυπαντικών, χονδρικό εμπόριο χαρτικών ειδών, χονδρικό εμπόριο λιπασμάτων, χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών, λιανικό εμπόριο σε μη εξειδικευμένα καταστήματα που πωλούν κυρίως τρόφιμα, ποτά ή καπνό, λιανικό εμπόριο νωπών φρούτων και λαχανικών, λιανικό εμπόριο αρτοποιίας, λιανικό εμπόριο γαλακτοκομικών προϊόντων, κλπ) και κατά το πρώτο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2020, δήλωσε ζημίες από την άσκηση της εμπορικής του δραστηριότητας, ύψους 11.343,48€, εισόδημα από ατομική αγροτική δραστηριότητα ύψους 6.597,10€, έσοδα από τόκους ύψους 0,63€, εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο ύψους 5.813,48€ και εισοδήματα που εξαιρούνται από το φόρο και εισφορά ύψους 1.008,00€. Αντίστοιχα, κατά το φορολογικό έτος 2021, δήλωσε ζημίες από την άσκηση της εμπορικής του δραστηριότητας, ύψους 32.327,19€, εισόδημα από ατομική αγροτική δραστηριότητα ύψους 9.304,57€, έσοδα από τόκους ύψους 0,31€, εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο ύψους 7.512,26€ και εισοδήματα που εξαιρούνται από το φόρο και εισφορά ύψους 1.008,00€.

Από τον έλεγχο και την επεξεργασία του συνόλου των στοιχείων, σε συνδυασμό με το αντικείμενο εργασιών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα και προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη, κρίθηκε αναγκαία η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα

της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, διότι το δηλούμενο εισόδημά του για τα έτη αυτά δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου, ζητήθηκαν και τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία με βάση το απλογραφικό σύστημα) και τα προβλεπόμενα έντυπα για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία και ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης από την αξιοποίηση των οποίων, συντάχθηκε το ισοζύγιο της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου με τις στήλες «πηγές κεφαλαίων / εσόδων» και «αναλώσεις κεφαλαίων / εσόδων», ως εξής :

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2020	2021
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	8.194,25	12.660,25
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0,00	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	45.457,60	43.567,38
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	6.598,03	17.064,60
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	6.821,48	8.520,26
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	13.930,00	8.500,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	0,00
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	81.001,36	90.312,49

II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2020	2021
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	12.660,25	9.154,58

2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00
3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00	0,00
4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	0,00	0,00
6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	44.811,74	72.112,08
7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	11.989,34	11.542,21
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	7.577,35	8.317,30
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	219,75	651,60
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	1.484,03	1.545,41
11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	2.311,30	2.692,64
12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00
13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	1.417,34	2.869,40
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00	0,00
15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενων ετών	0,00	0,00
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	82.471,10	108.885,22

τεχνική ανάλυσης ρευστότητας	Φορολογικό έτος 2020	Φορολογικό έτος 2021
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	81.001,36	90.312,49
Διαθέσιμα έσοδα / κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	82.471,10	108.885,22
Υπόλοιπο	-1.469,74	-18.572,73
Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση	1.469,74	18.572,73

Επειδή δεν προσδιορίστηκε σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η ως άνω διαφορά φορολογήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ήτοι, ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, ο προσφεύγων, προβάλλει καταρχάς ότι, η φορολογική αρχή προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημά του με τις μεθόδους των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, αφού διαπίστωσε ότι συντρέχει η περίπτωση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ήτοι, το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Ωστόσο, ο έλεγχος δεν τεκμηρίωσε σε ποιο ποσό οι δαπάνες αυτές ανέρχονται και πως αυτές προσδιορίζονται, ώστε εν συνεχεία να καταλήξει στο εάν τα εισοδήματα που δήλωσε αρκούσαν ή όχι για να καλύψουν τις δαπάνες αυτές. Άλλωστε, αναφέρει ότι, στη σελίδα 19 της οικείας έκθεσης εισοδήματος, τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές /οικογενειακές), όπως προσδιορίστηκαν από τη φορολογική αρχή ανέρχονται στο ύψος των 2.311,30€ για το φορολογικό έτος 2020 και 2.692,64€ για το φορολογικό έτος 2021, ήτοι, λιγότερες από τα ποσά που αυτός δήλωσε. Επίσης, όπως ευκρινώς, προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 6, 8, 9, 19), όλα τα φορολογικά του στοιχεία συντάχθηκαν ορθώς και δεν υπέπεσε σε ουδεμία παράβαση, οπότε δεν τυγχάνει εφαρμογής η παράγραφος 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Επειδή, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2020 και 2021, το σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών (ΠΟΛ. 1033, τα προβλεπόμενα έντυπα για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία και ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης), τα εισοδήματα και οι πραγματικές δαπάνες για τα ως άνω φορολογικά έτη αποτυπώνονται στους παρακάτω πίνακες:

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2020	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	6.597,40	
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	-11.343,48	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΑ	1.008,00	
ΕΙΣΟΔ. ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ Ή ΦΟΡΟΛΟΓ. ΜΕ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ (ΚΩΔ. 659, 660)	5.813,48	
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,63	
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	2.076,03	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2.076,03	
ΔΑΠΑΝΕΣ 2020	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ (ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ - ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ	2.311,30	
ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ (ΠΟΛ 1033)	219,75	
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΜΕΣΩ ΤΑΧΙΝΕΤ ΓΙΑ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1.484,03	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	4.015,08	
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	4.015,08	

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2021	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	9.304,57	
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	-32.327,19	

ΕΙΣΟΔ. ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ Ή ΦΟΡΟΛΟΓ. ΜΕ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ (ΚΩΔ. 659, 660)	7.512,26	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΑ	1.008,00	
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,31	
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	-14.502,05	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00	
ΔΑΠΑΝΕΣ 2021	ΤΟΥ	ΤΗΣ
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ (ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ - ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ	2.692,64	
ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ (ΠΟΛ 1033)	651,60	
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΜΕΣΩ ΤΑΧΙΣΝΕΤ ΓΙΑ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1.545,41	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	4.889,65	
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	4.889,65	

Με βάση τα ανωτέρω στοιχεία, αποδεικνύεται ότι, ορθά εφαρμόστηκε η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013 για την εξεύρεση του εισοδήματος του με βάση τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθ' όσον πληρείται η προϋπόθεση υπαγωγής σ' αυτό και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ακολούθως, ο προσφεύγων, προβάλλει ότι από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, των ΠΟΛ. 1037/2005 και 1046/1996, αλλά και την πάγια νομολογία (Δ. Εφ. ΛΑΡ. 70-72/2021, 22-27/2021, 489-490/2020, 459/2020, Δ.Π. Βολ. 422/2018), συνάγεται ότι για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η προβλεπόμενη μέθοδος είναι η διενέργεια της επαλήθευσης με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, κατά την οποία επιλέγονται είδη κατά την κρίση του ελεγκτή, αντιπροσωπευτικά στις συναλλαγές της ελεγχόμενης επιχείρησης που επηρεάζουν κατά το δυνατό περισσότερο τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων. Στην υπό κρίση περίπτωση δεν εφαρμόστηκε η μέθοδος της κλειστής αποθήκης, με ποσοτική καταμέτρηση των εμπορευμάτων ως αναφέρεται ανωτέρω, ούτε αιτιολογείται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, με τρόπο μάλιστα διεξοδικό, ο λόγος για τον οποίο δε χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος αυτή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο τρόπος και οι διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τον έλεγχο των δηλώσεων ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4987/2022, ενώ κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του προϋχύσαντος Ν. 4174/2013, 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 του άρθρου 3 της ως άνω απόφασης, προβλέπεται και έλεγχος κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς. Ωστόσο, όπως προκύπτει από την από 12/04/2024 οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν μπορεί να διενεργηθεί η ως άνω επαλήθευση διότι, η ελεγχόμενη επιχείρηση πραγματοποίησε μόνο λιανικές πωλήσεις. Περαιτέρω, αξίζει να σημειωθεί ότι, όπως συνάγεται από τις διατάξεις του άρθρου 23 του

Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τις εκδοθείσες σχετικές εγκυκλίους, η φορολογική αρχή διαθέτει ευρεία εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με διάφορα μέσα, συγκεκριμένα δε, έχει τη διακριτική ευχέρεια να εφαρμόζει, μεμονωμένα ή παραλλήλως, μία ή και περισσότερες από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου που αναγράφονται στο άρθρο 27 του ν. 4987/2022, προκειμένου να προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη. Εξάλλου ο εντοπισμός της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης μέσω της διασταύρωσης των δεδομένων των τηρούμενων λογιστικών αρχείων και των σχετικών δηλώσεων δεν καθίσταται πάντα ευχερής, καθόσον η πραγματική οικονομική κατάσταση των νομικών προσώπων ή των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα είναι δυνατόν να μην αποτυπώνεται στα ως άνω λογιστικά αρχεία. Στην προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. 4987/2022, αναφέρονται οι τεχνικές ελέγχου (αρχής των αναλογιών, ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά) οι οποίες δύναται να χρησιμοποιηθούν από τη φορολογική αρχή για να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη - τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων. Ενόψει των αναφερθέντων και δεδομένου ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου που αναγράφονται στο άρθρο 27 του ν. 4987/2022 μπορούν να εφαρμοστούν σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου, αφού διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης, ήτοι, το αντικείμενο εργασιών και τα χαρακτηριστικά λειτουργίας της ατομικής επιχείρησης, εισηγήθηκε με το από 07/02/2024 Υπηρεσιακό σημείωμα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα, την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, ως καταλληλότερης, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Προϊστάμενο και την Υποδιευθύντρια Ελέγχου της φορολογικής αρχής.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί υποχρεωτικής ποσοτικής καταμέτρησης των ειδών με την μέθοδο της κλειστής αποθήκης και μη επαρκούς τεκμηρίωσης της φορολογητέας του ύλης, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 22-04-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του**τουμε ΑΦΜ**

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

Επί της υπ' αριθμ./12-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, συνολικό ποσό για καταβολή : 727,52€ (ποσό φόρου : 485,01€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 : 242,51€).

Επί της υπ' αριθμ./12-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, συνολικό ποσό για καταβολή : 10.027,38€ (ποσό φόρου : 6.129,00€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 : 3.064,50€ + ειδική εισφορά αλληλεγγύης : 833,88€).

Επί των οφειλόμενων φόρων, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4987/2022

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.