



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02-12-2024

Αριθμός απόφασης: 2520

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39, Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024-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.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 05/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 14124 (ELENXIS 4472985) ενδικοφανή προσφυγή του «Καραμήτρου Παναγιώτη του Κωνσταντίνου», με Α.Φ.Μ. 039839287, κύρια δραστηριότητα την «Λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου» και έδρα στο «Άδενδρο», Τ.Κ. 57007, Χαλκηδόνα, Νομού Θεσσαλονίκης, κατά των με αριθμό α) 556/06.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, β) 555/06.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, γ) 557/06.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, δ) 554/06.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2019, ε) 553/06.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2020 και στ) 558/06.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής

περιόδου 1.1-31.12.2021, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 12-06-2024 έκθεση απόψεων, του προϊσταμένου 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από 05-07-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 14124 (ELENXIS 4472985) ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. 556/06.06.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 4.948,79€, τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων, ποσού 450,11€, εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων, ποσού 90,02€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού 2.474,40€, προστίμου τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων, ποσού 225,06€, προστίμου εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων, ποσού 45,01€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 554,23€, ήτοι συνολικά ποσό 8.787,61€.

Με την υπ' αριθμ. 555/06.06.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 46.927,16€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού 23.463,58€, ήτοι συνολικά ποσό 70.390,74€.

Με την υπ' αριθμ. 557/06.06.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021 του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 5.134,27€, τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων, ποσού 444,10€, εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων, ποσού 88,82€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού 2.567,14€, προστίμου τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων, ποσού 222,05€ και προστίμου εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων, ποσού 44,41€, ήτοι συνολικά ποσό 8.500,79€.

Με την υπ' αριθμ. 554/06-06-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση του προσφεύγοντος, στην κρινόμενη φορολογική περίοδο, από 3.378,63€ βάσει δηλώσεως, σε 2.786,89€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 591,74€.

Με την υπ' αριθμ. 553/06-06-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ποσού 3.728,49€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ποσού 1.864,25€ €, ήτοι συνολικά ποσό 5.592,74€ και δεν αναγνωρίσθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση, ποσού 501,13€.

Με την υπ' αριθμ. 558/06-06-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2021, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ποσού 2.923,40€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ποσού 1.461,70€ €, ήτοι συνολικά ποσό 4.385,10€ και προέκυψε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση, ποσού 1.567,78€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 06-06-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Α. 1293/23-7-2019, του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του άρθρου 32 του

Κ.Φ.Δ., της Πολ. 1050/25-2-2014, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Πολ. 1094/7-4-2014 και της Ε. 2015/31-1-2020 και δη έλεγχος με τις «γενικές φορολογικές διατάξεις» και με την έμμεση τεχνική ελέγχου της μεθόδου «ανάλυσης ρευστότητας», η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου, για τα φορολογικά έτη 2019 έως 2020 και 2021, δυνάμει των υπ' αριθμ. 42331032/2/9875/03-10-2023 και 977/1/9875/03-10-2023 σχετικών εντολών ελέγχου, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Το βάρος απόδειξης τέλεσης της φοροδιαφυγής, αναφορικά με το εισόδημά του από «ακίνητη περιουσία», κατά τα φορολογικά έτη 2019 έως 2021, φέρει η φορολογική αρχή, η οποία θα πρέπει να αποδείξει με επαρκή, σαφή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία την κρίση της.

Δεύτερος λόγος

Δεν υφίσταται «προσαύξηση περιουσίας» κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας» καθότι δεν ελήφθησαν υπόψη, τα τραπεζικά του διαθέσιμα, τα οποία προέρχονται από προθεσμιακούς του λογαριασμούς και τα διαθέσιμα μετρητά του από «πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων φορολογικών ετών».

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του

επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ. «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με την παράγραφο 6 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: « 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί **αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).** Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η **αιτιολογία** δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (Σ.τ.Ε. 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η **αιτιολογία** της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

Επειδή οι **εκθέσεις ελέγχου**, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να **διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα**, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα **πορίσματα** δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο **σαφή και αιτιολογημένο**.

Επειδή, βασικά στοιχεία της **αιτιολογίας** αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991).

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

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 39 «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από: α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους. β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα. γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών. δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα».

Επειδή, από τις θεωρηθείσες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, την 06-06-2024, της ελεγκτικής αρχής προκύπτει ότι: « Αναλυτικά σε λογαριασμούς της Τράπεζας Πειραιώς, για το φορολογικό έτος 2019, απεικονίζονται οι καταθέσεις των μισθωμάτων από τους μισθωτές, ως ακολούθως:

Αριθμός Λογαριασμού	Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπέζης	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
GR490171218000 6218010091931	119022229601 IB0145521	22/2/2019	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΕΝΟΙΚΙΑ ΑΓΡΟΥ ΚΑΡΑΜΗΤΡΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙ ΝΟΣ 2019	5.640,00
GR490171218000 6218010091931	119030129601 IB01121054	1/3/2019	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΕΝΟΙΚΙΟ ΧΩΡΑΦΙΟΥ 2019	5.160,00
GR410171721000 6721119593744	11903291218 @AAA 51	29/3/2019	ΜΕΤΑΦ.ΑΠΟ ΛΟΓ.ΤΡΙΤΟΥ	ΤΖΕΛΕΠΗΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΔΗΜΟΣ ΕΝΟΙΚΙΟ ΑΓΡΟΥ 2019	5.533,00
GR410171721000 6721119593744	11903291218 @AAA 53	29/3/2019	ΜΕΤΑΦ.ΑΠΟ ΛΟΓ.ΤΡΙΤΟΥ	ΤΖΕΛΕΠΗΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΔΗΜΟΣ ΕΛΕΥΘΕΡΟΓΛΟΥ ΕΥΔΟΞΙΑ ΕΝΟΙΚ.ΑΓΡ.2019	6.160,00

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, ο έλεγχος αναπροσαρμόζει τα δηλωθέντα εισοδήματα από ενοίκια του ελεγχόμενου, ως εξής:

	2019			ΝΕΟ ΣΥΝΟΛΟ ΚΩΔ 111
	ΔΗΛΩΣΕ ΣΤΟ Ε2	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΔΙΑΦΟΡΑ	
ΑΠΟ ΤΖΕΛΕΠΗ ΕΛΕΥΘΕΡΟΓΛΟΥ(23/03/2019)	5.622,50 €	11.693,00 €	6.070,50 €	26.093,64 €
ΕΝΟΙΚΙΟ ΑΓΡΟΥ ΣΕ ΚΑΡΑΜΗΤΡΟ(ΦΙΚΑΤΑΣ) (22/2/19 ΚΑΙ 01/03/2019)	1.866,84 €	10.800,00 €	8.933,16 €	
			15.003,66 €	

Η ανωτέρω διαφορά, των 15.003,66€, κατά το φορολογικό έτος 2019, καταλογίζεται ως εισόδημα από «ακίνητη περιουσία».

Επειδή, ο προσφεύγων αναγνωρίζει την έλλειψη των αποδεικτικών στοιχείων αναφορικά με τις διαφορές που καταλόγισε ο έλεγχος στο εισόδημά του από «ακίνητη περιουσία», κατά το φορολογικό έτος 2019, καθώς επικαλείται ότι: « Η ελεγκτική αρχή σφάλλει, καθότι από τα στοιχεία που θα μας προσκομίσει, μέρος των χρημάτων που κατατίθεντο στους λογαριασμούς του της τράπεζας Πειραιώς -931 και -744, από τους μισθωτές των ακινήτων, ανήκαν και στον πατέρα του Καραμήτρο Κωνσταντίνο, ο οποίος ήταν συνδικαιούχος στους συγκεκριμένους λογαριασμούς».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή σπποχεία τόσο στην ελεγκτική αρχή, όσο και στο ενδικοφανές στάδιο, όπως δεσμεύτηκε ότι θα τα προσκομίσει, προκειμένου να αποδείξει ότι, μέρος των εσόδων του από εκμίσθωση ακινήτων ανήκουν στον πατέρα του, ο οποίος τα δήλωσε, ως φορολογητέο εισόδημα από «ακίνητη περιουσία», στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων φορολογικών ετών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 06-06-2024, θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτικής αρχής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι περί του αντιθέτου δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κ.Φ.Δ.: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμ μεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου».

ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΥΠΑΡΞΗ «ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ» ΣΤΗΝ ΑΡΧΗ ΚΑΙ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2020.

Επειδή, με τις διατάξεις της Υπ. Οικ. ΠΟΛ. 1050/25-5-2014 «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 έμμεσου προσδιορισμού» διευκρινίσθηκε ότι: «Άρθρο 1 - Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης ορίζεται ότι: Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1 Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση...» Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (Ν. 4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου. **Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.** Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. 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 αποκρουθείσας 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 αποτελέσματα 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. {...} **Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου.** «Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1259/22-12-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ. 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων», διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας, σας παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ΠΟΛ. 1050/17.2.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β' , γ' , και ε' , της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογούμενων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000. 1. Αν ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν: - υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και, - επενδυτικά προϊόντα (μετοχές ,ομόλογα, repos έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και - ακίνητα και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.). Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα). 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 αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο 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. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στις 31/12/1999 στο σύνολο τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης». Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη: - από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, - θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών, κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές). Επισημαίνονται τα εξής: - στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα, αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο ελεγχόμενος, θα πρέπει να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο), - αν ο ελεγχόμενος αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στις 31/12/1999 επενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.). Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον ελεγχόμενο (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» / «Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων». - οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων, - κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπόψη εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. 2. Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ. 1270/24.12.2013. Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων».

Επειδή, ακολούθως με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 της Γ.Γ.Δ.Ε., 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: α) μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών), β) εισόδημα από κινητές αξίες, γ) εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, δ) δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και ε) 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 Κ.Φ.Ε. 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 ανάλυση 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. 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 ανάλυση ρευστότητας του φορολογούμενου, 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 ανάλυση 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 ανάλυση 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. 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 ΚΦΑΣ). 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 (εκπιπόμενες 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».....{..}. **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, ήτοι «ανάλυση ρευστότητας», «τεχνική καθαρής θέσης» και «τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών με μετρητά»). 1) {..} 2) Σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013 εφαρμόζονται και οι τρεις τεχνικές ελέγχου και επιλέγεται μία τεχνική ελέγχου για όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις που είναι προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον. {..} 4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. **Παρατήρηση:** Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές. Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται, προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, κ.λπ.). Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ 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 υπεύθυνα 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 την δαπάνη μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αυτές συμπληρώθηκαν στο Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις, ο ελεγχόμενος υποχρεούται να παράσχει στοιχεία που αφορούν την 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. 8) Η συμπλήρωση του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά» στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης είναι απαραίτητη. Στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν. 9) Επαγγελματικές / προσωπικές / οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών. 10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα: Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1171/4-4-2013 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων, σύμφωνα με την οποία: «Με την απόφαση ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, όπως δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ. 1136 /Β/10-5-2013 και ΦΕΚ.1199/Β/16-5-2013, καθορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου παράλληλα με τις ισχύουσες διατάξεις περί τακτικού ελέγχου του ΚΦΕ. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προκειμένου να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα, αξιοποιούν κάθε στοιχείο ή πληροφορία που διαθέτει η υπηρεσία ή μπορεί να συλλεχθεί για τον φορολογούμενο τον/την σύζυγο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτών και το οποίο μπορεί να αφορά κάθε μορφή εσόδων ή δαπανών. Σκοπός είναι να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο το πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου το οποίο είτε έχει αναλωθεί σε αγορές και δαπάνες ή έχει χρησιμοποιηθεί προκειμένου να προσυζητηθεί η περιουσιακή του κατάσταση. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας κατά τον έλεγχο των επιδιόδωνων δηλώσεων δικαιούται: «Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος». Οι διατάξεις αυτές έχουν ανάλογη εφαρμογή και κατά τους ελέγχους από το γραφείο, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 67Α του ΚΦΕ. Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 6 του άρθρου 66 του ΚΦΕ, όσοι αρνούνται ή παραλείπουν ανατιολογήτως να δώσουν πληροφορίες για την εξακρίβωση του εισοδήματος και να διευκολύνουν το ελεγκτικό έργο του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, υπόκεινται στο πρόστιμο που ορίζεται από το άρθρο 4 παράγρ.2 του Ν.2523/1997 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ. 3 του Ν 3943/2011 (ΦΕΚ. Α' 66/31.3.2011): «Στους υπόχρεους που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο από χίλια (1.000) έως πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή». Με τις διατάξεις του άρθρου 9 της απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει

όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. Μετά τα παραπάνω και για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων κατά την άντληση στοιχείων από τους φορολογούμενους (φυσικά πρόσωπα) ορίζονται τα ακόλουθα έντυπα: α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία. β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων. γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο. Τα έντυπα αυτά μπορεί να τροποποιούνται/συμπληρώνονται από τον ελεγκτή ανάλογα με τα δεδομένα του φακέλου κάθε υπόθεσης. Θα επιδίδονται στο φορολογούμενο μαζί με την εντολή ελέγχου ή χωριστά, αλλά οπωσδήποτε με τη συνοδεία επιστολής προς το φορολογούμενο, ο τύπος της οποίας επισυνάπτεται στην παρούσα εγκύκλιο. Ο φορολογούμενος συμπληρώνει τα έντυπα και προσκομίζει κάθε αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Συγκεκριμένα: α) Το έντυπο Διαθεσίμων Περιουσιακών στοιχείων θα επιδίδεται σε δύο αντίτυπα στο φορολογούμενο. Το ένα θα συμπληρώνεται με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου και το άλλο με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την λήξη της ελεγχόμενης περιόδου. Παράδειγμα: Αν η ελεγχόμενη περίοδος είναι από 1/1/2003 έως την 31/12/2010 θα συμπληρωθούν τα έντυπα με ημερομηνίες 1/1/2003 και 31/12/2010. Ειδικά σε περιπτώσεις όπου προκύπτει σημαντική απόκλιση στα περιουσιακά στοιχεία (κάθε μορφής) που αναγράφηκαν στα αντίστοιχα έντυπα έναρξης- λήξης της ελεγχόμενης περιόδου θα επιδίδονται στο φορολογούμενο προς συμπλήρωση έντυπα για τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης. Αν τα ελεγχόμενα έτη δεν είναι συνεχή θα συμπληρωθούν έντυπα για την έναρξη και τη λήξη κάθε διαχειριστικής περιόδου. Για την απόδειξη των αναγραφόμενων στο έντυπο περιουσιακών στοιχείων ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει όλα τα σχετικά έγγραφα/ δικαιολογητικά που αποδεικνύουν την ακρίβεια των αναγραφέντων στοιχείων, όπως τίτλους ή συμβόλαια αγοράς ακίνητης περιουσίας, αποδεικτικά έγγραφα ανέγερσης ακινήτων (άδεια οικοδομής, νομιμοποιήσεις, ΕΚΚΟ και λοιπά έγγραφα που μπορούν να υποστηρίξουν τα αναγραφόμενα για την ακίνητη περιουσία), τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των κινητών μέσων, τίτλους ή συμβόλαια ή πράξεις απόκτησης συμμετοχών και λοιπών χρεογράφων, βεβαιώσει/πιστοποιητικά ή αντίγραφο βιβλιαρίου καταθέσεων ενημερωμένο με τα διαθέσιμα ποσά κατά την έναρξη ή λήξη της ελεγχόμενης χρήσης και τους δικαιούχους των ποσών αυτών, τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των λοιπών επενδυτικών στοιχείων (έργων τέχνης, συλλογών, τιμαλφών και λοιπών στοιχείων αξίας εκάστου 5000 ευρώ και άνω), έγγραφα που να υποστηρίξουν τις τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων (ονόματα, ποσά κ.λπ.). Στο έντυπο συμπεριλαμβάνεται δήλωση του φορολογουμένου για τα μετρητά που κατείχε σε νομίσματα κάθε μορφής. Σε περίπτωση που δεν συμπληρωθεί, θεωρείται από τον έλεγχο ότι ο/η φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά, κατά την έναρξη ή λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης περιόδου ή Χρήσης. β) Το έντυπο ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών- υποχρεώσεων επιδίδεται στο φορολογούμενο σε ένα (1) αντίτυπο, επί του οποίου παρέχει στοιχεία για όλα τα έτη για τα οποία ελέγχεται. Στο έντυπο αυτό παρέχονται πληροφορίες για τον τρόπο διαβίωσης του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, για τις μεταβολές των περιουσιακών τους στοιχείων και για τις υφιστάμενες υποχρεώσεις τους για όλα τα ελεγχόμενα έτη. γ) Το έντυπο Επιστολή προς το φορολογούμενο συνοδεύει υποχρεωτικά τα δύο προηγούμενα έντυπα, περιέχει την προθεσμία που δίδεται στο φορολογούμενο για συμπλήρωση αυτών και την πράξη κοινοποίησης».

Επειδή, με το άρθρο 1 της απόφασης Α. 1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) διευκρινίσθηκε ότι: «**Άρθρο 1. Πρόγραμμα Ελέγχου:** Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα

ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του».

Επειδή, η τεχνική της «ανάλυσης ρευστότητας» 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.

Επειδή, με τη μέθοδο της «ανάλυσης ρευστότητας» δημιουργείται ένα ισοζύγιο με τις πηγές κεφαλαίων/εσόδων στις οποίες περιλαμβάνονται κάθε μορφής έσοδα που αποδεδειγμένα έχουν εισπραχθεί στη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και με τις αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων στις οποίες περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αγορές, δαπάνες, αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Η συμπλήρωση του ως άνω ισοζυγίου πραγματοποιείται από τον έλεγχο με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία του ελέγχου και με βάση τις πληροφορίες που παρέχει ο ελεγχόμενος, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της ΠΟΛ. 1050/2014.

Επειδή, με το άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014 ορίζεται ότι, εάν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της πηγής προέλευσης της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, τότε η διαφορά που προκύπτει καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ήτοι ως «προσαύξησης περιουσίας» και θεωρείται «κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος αξιολογώντας όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, εφάρμοσε την τεχνική της «ανάλυσης ρευστότητας» και από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής αυτής προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» του ελεγχόμενου ποσού, **-138.870,18€**, κατά το φορολογικό έτος 2020, η οποία κρίθηκε ότι εμπίπτει στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ήτοι ότι προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και λογίσθηκε ως «προσαύξηση περιουσίας», όπως παρακάτω:

1. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2020
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	257.037,71
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική οντότητα με διπλογραφικά λογιστικά αρχεία των Ε.Λ.Π.)	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	211.914,67
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	13.347,80
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	482.300,19

2. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2020
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	355.041,12
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική οντότητα με διπλογραφικά λογιστικά αρχεία των Ε.Λ.Π.).	0,00
3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)	
6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	237.339,97
7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	5.575,59
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελμ. δανείων	
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	3.672,74
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	4.540,94
11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	15.000,00
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων	
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /ών	
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ	621.170,36

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/2014, η αρνητική διαφορά μεταξύ των στηλών «Ι. Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και « II. Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα «φορολογητέα ύλη» και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Φορολογικό έτος	2020
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	482.300,19
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	621.170,36
(=) Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου «Ανάλυσης Ρευστότητας»	(138.870,18)

α) Αναφορικά με την επίκληση της «ανάλωσης κεφαλαίου» στο «πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προγενέστερων ετών». των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος προηγούμενων ετών και ειδικότερα

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται γενικά, αόριστα και ατεκμηρίωτα ότι: « Σε ό,τι αφορά το έτος 2020, ο έλεγχος από την προσδιορισθείσα με την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας κρίνει ότι το ποσό των 138.870,18 ευρώ αποτελεί προσαύξηση περιουσίας. Σφάλλει όμως και τούτο διότι αφενός είχα διαθέσιμα μετρητά από προγενέστερα έτη. Ειδικότερα, η επίκληση της ανάλωσης (είτε τεκμαρτής είτε πραγματικής) αποτελεί δικαίωμα του φορολογούμενου, στα πλαίσια ανταπόδειξης έναντι του φορολογικού ελέγχου, ως εκ τούτου ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεστεί όσα χρόνια συνεχόμενα πίσω επιθυμεί. Εξάλλου, ο συμψηφισμός παρελθόντων αρνητικών αποτελεσμάτων με μελλοντικά θετικά δεν ανταποκρίνεται και στην οικονομική πραγματικότητα. {...} Ως εκ τούτου, στην περίπτωση μου θα πρέπει να υπολογιστεί το διαθέσιμο κεφάλαιο που επικαλούμαι και για το οποίο δεσμεύομαι να καταθέσω συμπληρωματικά στοιχεία και να μειωθούν αντίστοιχα τα φερόμενα ως αδικαιολόγητα εισοδήματα από άγνωστη πηγή η αιτία (ως προσαύξηση περιουσίας)».

Επειδή, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, συνίσταται σε έναν τεκμαρτό τρόπο δημιουργίας κεφαλαίου, που προσδιορίζεται με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τις χρήσεις που αφορά, κατ' εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, και αποτελεί ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου, για την επαλήθευση του οποίου απαιτείται η επίκληση και προσκόμιση λοιπών στοιχείων, όπως, ενδεικτικώς, κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών και μεταβολών περιουσιακής κατάστασης.

Επειδή, η έννοια της ανάλωσης κεφαλαίου στη φορολογική διοίκηση είναι συνυφασμένη με τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού ελάχιστης φορολογίας (τεκμήρια) και αφορά στη δυνατότητα του φορολογούμενου να μην φορολογηθεί - παρά το γεγονός ότι το τεκμαρτό του εισόδημα, όπως ορίζεται στα άρθρα 30 και επόμενα του Κ.Φ.Ε, είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν πραγματικό του εισόδημα - επικαλούμενος το σχηματισμό κεφαλαίου από εισοδήματα του παρελθόντος, όπως αυτά προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος εφόσον αφαιρεθούν οι πραγματικές ή τεκμαρτές δαπάνες εκάστου έτους (προσδιορισμός διαθέσιμου εισοδήματος προηγούμενων ετών).

Επειδή, ακολούθως η ελεγκτική αρχή στα πλαίσια αξιολόγησης του «πίνακα πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών» που υπέβαλε ο προσφεύγων (κατάσταση Νο 2), στον οποίο συμπεριλήφθηκαν τα δηλωθέντα εισοδήματά του που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο και τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών, κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές), από τη χρήση 1.1.-31.12.2004 (οικονομικό έτος 2005), έως τη χρήση 1.1.-31.12.2013 (οικονομικό έτος 2014) και από το φορολογικό έτος 2014 έως το φορολογικό έτος 2019, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1259/22-12-2014, διαπίστωσε ότι, δεν υφίστανται διαθέσιμα μετρητά εκτός χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, την 1-1-2020, καθότι η προκύψασα διαφορά, ποσού - 5.541.10€, ήταν αρνητική και μάλιστα χωρίς τον λογισμό των καταθέσεων του σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, την 31-12-2019, τα οποία ανήρχοντο στο ποσό των 257.037,71€.

Επειδή, κατά την εφαρμογή των τριών μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών προσώπων (ανάλυση ρευστότητας, καθαρής θέσης και τραπεζικών καταθέσεων & δαπανών σε μετρητά), σύμφωνα με την παρ. 4 του κεφαλαίου «Γενικές Παρατηρήσεις» της Πολ. 1270/2013, *«το ύψος των δηλούμενων καταθέσεων και των μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος».*

Επειδή περαιτέρω, στην προαναφερόμενη πολυγραφημένη υπουργική εγκύκλιο, αλλά και στην διευκρινιστική ΠΟΛ. 1259/22.12.2014, για την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1050/17.02.2014 ορίζεται ότι, το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος, υπολογίζεται αν από τα πραγματικά εισοδήματα, (είτε έχουν

φορολογηθεί είτε έχουν απαλλαγεί), όπως αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος αφαιρεθούν τα **πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές)**, όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι κατείχε μετρητά εκτός «**χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων**», επικαλούμενος την «**ανάλωση κεφαλαίου του προηγούμενων ετών**», σύμφωνα με τις διατάξεις των ΠΟΛ. 1270/2013, 1050/17-02-2014 και 1259/22-12-2014, δε γίνεται αποδεκτός, ως αβάσιμος.

β) Σχετικά με τα ποσά που προέρχονται από «προθεσμιακές καταθέσεις»

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται γενικά, αόριστα και ατεκμηρίωτα ότι: «Όπως προκύπτει από τις σελίδες 29-30 της Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2020, ο έλεγχος απεικονίζει συγκεντρωτικά τα υπόλοιπα χρηματικών καταθέσεων κατά την έναρξη και τη λήξη του εν λόγω φορολογικού έτους. Ωστόσο, φαίνεται ότι δεν ελήφθησαν υπόψη οι προθεσμιακές του καταθέσεις, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να οδηγηθεί σε εσφαλμένα αποτελέσματα. Όπως προκύπτει από τις αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών μου τις οποίες θα σας προσκομίσω άπασες, διέθετα ποσά ήδη από προηγούμενα έτη και προέρχονται είτε από προθεσμιακές καταθέσεις είτε από ομόλογα κ.λ.π., τα οποία μετακινούσα σε λογαριασμούς εντός του ίδιου Τραπεζικού Ιδρύματος. Ενδεικτικά με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή μου παραθέτω αναλυτικά τις κινήσεις ενός λογαριασμού της Τράπεζας Πειραιώς, όπου φαίνεται ότι υπάρχουν ποσά ήδη από προγενέστερες προθεσμιακές καταθέσεις».

Επειδή, ακολούθως ο προσφεύγων επικαλείται **αποσπασματικά** κινήσεις επτά (7) επενδυτικών του λογαριασμών-χαρτοφυλακίων (προθεσμιακές καταθέσεις), ποσών 28.000,00€, 68.000,00€, 91.000,00€, 98.000,00€, 101.000,00€, 140.000,00€ και 210.000,00€, κατά τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, με πληθώρα, αγορών (επενδυτικές καταθέσεις) σε επενδυτικά χαρτοφυλάκια ή καταθέσεις σε χρηματικές καρτέλες επενδυτικών εταιρειών, χωρίς να προκύπτει αντίστοιχη χρέωση (μεταφορά, πάγια εντολή, ανάληψη μετρητών, επιταγών κ.λ.π.) από άλλον ή τον ίδιο λογαριασμό του δικαιούχου ή των συνδικαιούχων των προϊόντων, εντός του ίδιου πιστωτικού ιδρύματος και πωλήσεων (επενδυτικές αναλήψεις) από επενδυτικά χαρτοφυλάκια ή αναλήψεις από χρηματικές καρτέλες επενδυτικών εταιρειών, χωρίς να προκύπτει αντίστοιχη πίστωση (μεταφορά, πάγια εντολή, ανάληψη μετρητών, επιταγών κ.λ.π.) από άλλον ή τον ίδιο λογαριασμό του δικαιούχου ή των συνδικαιούχων των προϊόντων, εντός του ίδιου πιστωτικού ιδρύματος.

Επειδή, η κάθε κίνηση/συναλλαγή, ανοίγματος (αγοράς) προθεσμιακής κατάθεσης και κλεισίματος (εξαγοράς) αυτής, **σε χρηματική καρτέλα του πιστωτικού ιδρύματος ή σε λογαριασμό αυτού**, ανάλογα με το είδος του λογαριασμού, το είδος της συναλλαγής, τη φύση, τα χαρακτηριστικά και την ημερομηνία διενέργειας αυτής, τα οποία δεν προσκόμισε ο προσφεύγων, αποσαφηνίζει επαρκώς το αρχικό υπόλοιπο (εν προκειμένω της 1/1/2020), τα προοδευτικά υπόλοιπα του έτους 2020 και το τελικό υπόλοιπο (31/12/2020) του τραπεζικού λογαριασμού, τα οποία (αρχικό και τελικό υπόλοιπο) λαμβάνονται υπόψη, στον προσδιορισμό του υπολοίπου των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη έναρξη και τη λήξη του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2020, κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «**ανάλυσης ρευστότητας**» που επέλεξε η ελεγκτική αρχή.

Επειδή, δεν εμφανίζονται τόσο οι κινήσεις των προαναφερόμενων επτά (7) επενδυτικών του προϊόντων (προθεσμιακών λογαριασμών), όσο και οι κινήσεις των καταθετικών του λογαριασμών, εφόσον τροφοδοτούνται από αυτούς οι προθεσμιακοί του λογαριασμοί, κατά τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 και δεν συνιστούν νεοεισερχόμενο χρήμα στους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 06-06-2024, θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτικής

αρχής, φορολογικών ετών 2019-2020, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι περί του αντιθέτου δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, ο προσφεύγων για τις υπ αριθμ., 554/06.06.2024, 553/06.06.2024 και 558/06.06.2024 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικών περιόδων 1.1-31.12.2019, 1.1-31.12.2020 και 1.1-31.12.2021, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, δεν προβάλλει κανέναν ιδιαίτερο ισχυρισμό.

Επειδή, ακολούθως η φορολογική αρχή, εφαρμόζοντας τα οριζόμενα στο άρθρο 9 της προαναφερθείσας ΠΟΛ. 1050/2014 προσδιόρισε, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα με τις «γενικές φορολογικές διατάξεις» από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτές ίσχυαν, στο ποσό των (4.980,30€), (31.000,89) και (61.459,60€), ήτοι στο βάσει δηλώσεων, κατά τα φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021, αντίστοιχα και στη συνέχεια με την τεχνική ελέγχου της «Ανάλυσης Ρευστότητας», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-05-2013 και των ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 και ΠΟΛ. 1171/4.7.2013, στο συνολικό ποσό των 138.870,18€, κατά το φορολογικό έτος 2020, στο οποίο εφάρμοσε την εν λόγω έμμεση τεχνική και έλαβε τελικά το μεγαλύτερο, ήτοι το φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με την τεχνική ελέγχου της «Ανάλυσης Ρευστότητας», ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΙΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ (€)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ (€)	ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (€)
2019	28.005,15		28.005,13
2020	28.325,05	152.191,43	152.191,43
2021	27.926,66		27.926,66

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα προσδιορίζεται, βάσει της παρούσας απόφασης, για κάθε κρίνόμενο φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ € (α)	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ € (β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ € (γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ € (δ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ € (ε)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ € (ε) = μέγιστο [(α), (γ), (δ)]	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ € (στ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ € (στ-α)
2019	13.001,49	0,00	0,00	28.005,15	28.005,15	28.005,15	28.005,15	15.003,66
2020	13.321,25	138.870,18	152.191,43	28.325,05	28.325,05	152.191,43	152.191,43	138.870,18
2021	13.123,21	0,00	0,00	27.926,66	27.926,66	27.926,66	27.926,66	14.803,45

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη, της από 05-07-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 14124 (ΕΛΕΝΧΙΣ 4472985) ενδικοφανούς προσφυγής του «Καραμήτρου Παναγιώτη του Κωνσταντίνου», με Α.Φ.Μ. 039839287, κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου» και έδρα στο «Αδενδρο», Τ.Κ. 57007, Χαλκηδόνα, Νομού Θεσσαλονίκης, ήτοι την επικύρωση των με αριθμό, α) 556/06.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, β) 555/06.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, γ) 557/06.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, δ) 554/06.06.2024

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2019, ε) **553/06.06.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2020 και στ) **558/06.06.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2021, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1) Επί της με αριθμό **556/06.06.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019.

Φορολογικό έτος 2019		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩ-ΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	13.001,49	28.005,15	28.005,15	15.003,66
	Της συζύγου	4.808,20	4.808,20	4.808,20	0,00
Χρεωστικό ποσό		1.734,65	6.683,44	6.683,44	4.948,79
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Ν. 4987/2022			2.474,40	2.474,40	2.474,40
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		332,70	782,81	782,81	450,11
Εισφορά Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου		66,54	156,56	156,56	90,02
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022			225,06	225,06	225,06
Εισφορά Ο.Γ.Α στο πρόστιμο Κ.Ν.Τ.Χ.			45,01	45,01	45,01
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		22,03	576,26	576,26	554,23
Διαφορά συμψηφισμού		-0,12	-0,12	-0,12	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		2.806,04	11.593,65	11.593,65	8.787,61

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

2) Επί της με αριθμό **555/06.06.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020.

Φορολογικό έτος 2020		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩ-ΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	13.321,25	152.191,43	152.191,43	138.870,18
	Της συζύγου	1,55	1,55	1,55	0,00
Χρεωστικό ποσό		1.734,76	48.661,92	48.661,92	46.927,16
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Ν. 4987/2022			23.463,58	23.463,58	23.463,58
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		332,70	332,70	332,70	0,00
Εισφορά Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου		66,54	66,54	66,54	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		2.784,00	73.174,74	73.174,74	70.390,74

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

3) Επί της με αριθμό 557/06.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021.

Φορολογικό έτος 2021		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	13.123,21	27.926,66	27.926,66	14.803,45
	Της συζύγου	0,63	0,63	0,63	0,00
Χρεωστικό ποσό		1.764,81	6.899,08	6.899,08	5.134,27
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Ν. 4987/2022			2.567,14	2.567,14	2.567,14
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		338,71	782,81	782,81	440,10
Εισφορά Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου		67,74	156,56	156,56	88,82
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022			222,05	222,05	225,06
Εισφορά Ο.Γ.Α στο πρόστιμο Κ.Ν.Τ.Χ.			44,41	44,41	44,41
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		2.821,26	11.322,05	11.322,05	8.500,79

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

4)Επί της υπ' αριθμ. 554/06-06-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019.

Φορολογική περίοδος 01.01.-31.12.2019	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	89.845,79	89.845,79	89.845,79	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	71.075,33	71.075,33	71.075,33	0,00
Φόρος εκροών	16.976,72	17.568,46	17.568,46	591,74
Υπόλοιπο φόρου εισροών	20.355,35	20.355,35	20.355,35	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.378,63	2.786,89	2.786,89	(591,74)
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.378,63	2.786,89	2.786,89	(591,74)

5)Επί της υπ' αριθμ. 553/06-06-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2020.

Φορολογική περίοδος 01.01.-31.12.2020	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	140.040,89	150.881,93	150.881,93	10.841,04
Αξία φορολογητέων εισροών	116.392,63	127.233,67	127.233,67	10.841,04
Φόρος εκροών	24.076,40	30.316,13	30.316,13	6.239,73
Υπόλοιπο φόρου εισροών	21.198,90	23.800,75	23.800,75	2.601,85
Πιστωτικό υπόλοιπο	501,13			(501,13)
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.728,49	3.728,49	3.728,49
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 ^A Ν. 4987/2022		1.864,25	1.864,25	1.864,25
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	501,13			(501,13)
Σύνολο φόρου για καταβολή		5.592,74	5.592,74	5.592,74

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

6)Επί της υπ' αριθμ. 558/06-06-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2021.

Φορολογική περίοδος 01.01.-31.12.2021	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	124.666,77	124.666,77	124.666,77	
Αξία φορολογητέων εισροών	126.541,62	126.541,62	126.541,62	
Φόρος εκροών	21.482,95	23.892,93	23.892,93	2.409,98
Υπόλοιπο φόρου εισροών	23.050,73	20.969,53	20.969,53	2.081,20
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.567,78	1.567,78	1.567,78	
Χρεωστικό υπόλοιπο		2.923,40	2.923,40	2.923,40
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 ^A Ν. 4987/2022		1.461,70	1.461,70	1.461,70
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.567,78	1.567,78	1.567,78	
Σύνολο φόρου για καταβολή		4.385,10	4.385,10	4.385,10

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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