



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/01/2025

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

Αριθμός απόφασης: 70

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332249

E-Mail : ded.thess@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις».

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από .....2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., με Α.Φ.Μ. ...., κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας:

- α) της υπ' αρ. ....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016
- β) της υπ' αρ. ....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής
7. Την υπ' αριθ. ....2023 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή.
8. Την με αριθμό κατάθεσης .....2023 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθ. ....2023 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την υπ' αριθ. ..../2024 Απόφαση του Β' Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λάρισας αναπομπής της υπόθεσης στην Υπηρεσία μας.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με Α.Φ.Μ. ...., 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 με αριθμό .....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του (αναπληρωτή) Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών πώλησης πίτσας σε πακέτο, φόρος ύψους 33.210,53€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 16.605,27€ ήτοι συνολικό ποσό 49.815,80€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, από την οποία προέκυψε μη δηλούμενο φορολογητέο εισόδημα ύψους 103.383,96€, το οποίο φορολογήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013.

Με την με αριθμό .....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του (αναπληρωτή) Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 30.867,79€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 15.433,90€, ήτοι συνολικό ποσό 46.301,69€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, από την οποία προέκυψε μη δηλούμενο φορολογητέο εισόδημα ύψους 96.558,55€, το οποίο φορολογήθηκε ως

προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 21.10.2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αρ. ....2019 εντολής του Προϊσταμένου του.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Στο πλαίσιο αυτών, κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της περίπτωσης β' (τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς και της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου (το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) για όλα τα φορολογικά έτη και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησής του επιλέχθηκε η τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου, ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας μας στις 03.07.2023 εξέδωσε την υπ' αριθ. ..../2023 απόφαση, με την οποία απερρίφθη η με αρ. πρωτ. ..../.....2023 προσφυγή ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης άσκησης της στις .....,2023, ήτοι μετά τις 09.12.2022 (καταληκτική ημερομηνία, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του Ν. 4987/2022).

Κατά της απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων κατέθεσε την με αρ. κατάθεσης .....2023 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λάρισας, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς που είχε συμπεριλάβει στην ενδικοφανή προσφυγή του.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Λάρισας (Α' Τμήμα Μονομελές) με την υπ' αριθ. ..../2024 απόφασή του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας την 21/08/2024, έκανε αυτή δεκτή:

- Ακυρώνοντας την υπ' αριθ. ....2023 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε.
- Αναπέμποντας την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εξετασθούν κατ' ουσίαν οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, που προβλήθηκαν στο πλαίσιο άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κρίθηκε ως εμπρόθεσμη, καθόσον από τα στοιχεία του φακέλου προέκυπτε ότι ο προσφεύγων έλαβε πλήρη γνώση των καταλογιστικών πράξεων στις 03.02.2023.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Ουδέποτε του κοινοποιήθηκε νόμιμα το υπ' αρ. ....2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022, με τους αντίστοιχους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου, καθώς και η από 21.10.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος μετά των οικείων προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Δεν ελήφθησαν υπόψη τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του, τα οποία θα είχαν ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου ή τουλάχιστον τη διαφοροποίηση προς όφελός του των αποτελεσμάτων του ελέγχου.
3. Αναιτιολόγητες οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διότι δεν αναγράφουν ούτε αυτές ούτε η συνοδεύουσα αυτές έκθεση ελέγχου τα επιβληθέντα ποσά καθεμιάς παράβασης και απόφασης προστίμου, ούτε τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν κάθε μία παράβαση για την οποία δεν εξέδωσε απόδειξη ούτε την ημερομηνία αυτών (παραβάσεων και έκδοσης των αντίστοιχων αποφάσεων) Κατ' επέκταση καθίσταται μη νόμιμη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου για την αιτία αυτή
4. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας ως προς τον υπολογισμό της διαφοράς μεταξύ δήλωσης και ελέγχου.

### **Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό**

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

**Επειδή** το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».*

**Επειδή** με το άρθρο 28 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 79 του ΚΔΔ, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το αρ. 20 του Ν.3900/2010, στις φορολογικές διαφορές, προκειμένου να ακυρωθεί πράξη για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, αξιώνεται ρητή επίκληση και απόδειξη συνδρομής βλάβης του διοικουμένου, εξαιτίας της πλημμέλειας της πράξης.

**Επειδή** νομολογιακά έχει κριθεί ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων και εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση, μάλιστα αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας (ΣτΕ Ολ 4447/2012).

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας προκύπτει ότι η φορολογική αρχή με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών της επαληθεύσεων, συνέταξε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα

το με αριθμό ...../2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 28 Ν. 4987/2022, μετά των υπ' αρ. ....../21.07.2022 & .....21.07.2022 προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 & 2017 αντίστοιχα, δίνοντας του την δυνατότητα εντός 20 ημερών να εκφράσει τις αντιρρήσεις του, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Τα ανωτέρω απεστάλησαν στον προσφεύγοντα ταχυδρομικά με την με αριθμ. πρωτ. ....../22-7-2022 συστημένη επιστολή (αριθμός συστημένου RE ..... GR), η οποία παρελήφθη από τον ίδιο στις 02.08.2022, όπως προκύπτει από την απόδειξη παραλαβής των ΕΛΤΑ/Κεντρικό Κατάστημα Λάρισας, που φέρει υπογραφή του προσφεύγοντος για την παραλαβή, το ονοματεπώνυμο και τον αριθμό της ταυτότητάς του, καθώς και σφραγίδα με την ημερομηνία παραλαβής.

Ο προσφεύγων στις 21.09.2022 προσκόμισε στην φορολογική αρχή τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της ατομικής του επιχείρησης, όπως προκύπτει από το με αριθμ. ....../21.09.2022 πρακτικό συνάντησης του Τμήματος Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, τα οποία ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο, χωρίς ωστόσο να διαφοροποιήσουν τα αποτελέσματά του, καθόσον το φορολογητέο εισόδημα στα υπό κρίση έτη προσδιορίστηκε με βάση την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

Ακολούθως η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις μετά της οικείας με ημερομηνία θεώρησης 21.10.2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν. 4172/2013, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με το με αριθμ. πρωτ. 58.257/24-10-2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Λάρισας ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή (αριθμός συστημένου RE ..... GR). Σύμφωνα δε με την υπ' αριθ. ....../2024 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λάρισας, κρίθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε πλήρη γνώση των καταλογιστικών πράξεων στις 03.02.2022, ασκώντας στην συνέχεια εμπροθέσμως την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, είναι πρόδηλο ότι η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4897/2022 τηρήθηκε ουσιαστικά και νόμιμα και τα όσα περί του αντιθέτου ισχυρίζεται ο προσφεύγων απορρίπτονται ως αβάσιμα.

### **Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή** στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και 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 που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδαιγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

**Επειδή** 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.....».

**Επειδή** σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδαιγμένων 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..... Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

**Επειδή** στο άρθρο 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) ..... β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας..... 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** σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.....3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) .....β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) .....Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών

φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.....

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: Α. 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. Β. 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** σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 4987/2022: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 1050/17-02-2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/07.04.2014, (Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού):«Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκριβείσας 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.....»

**Επειδή** ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση το άρθρο 28 του ν.4172/2013 δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού εισοδήματος με έμμεσο τρόπο (έμμεση τεχνική άρθρου 27 Ν. 4987/2022 ή κάθε διαθέσιμο στοιχείο) στις περιπτώσεις που συντρέχουν οι οριζόμενες από το ίδιο άρθρο προϋποθέσεις. Το αποτέλεσμα δε του προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου συγκρίνεται με το αποτέλεσμα του ελέγχου που προκύπτει από την εφαρμογή των γενικών διατάξεων και επιλέγεται το μεγαλύτερο.

**Επειδή** από τα διαλαμβανόμενα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο προϊστάμενος της προαναφερθείσας φορολογικής αρχής, εξέδωσε για τα φορολογικά έτη 2016-2017 την υπ' αρ. ....2019 εντολή μερικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος. Ακολούθως, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο βάσει της Α 1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, και παρά την αποστολή των με αριθμ. πρωτ. ..../11-7-2019 και ..../30-3-2022 προσκλήσεων του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, ο προσφεύγων αρχικώς δεν

ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε στον έλεγχο βιβλία και στοιχεία, δηλώνοντας ότι είχε απωλέσει τα λογιστικά αρχεία (στοιχεία – βιβλία) των φορολογικών ετών 2016 & 2017.

Στο πλαίσιο του άρθρου 11 της παραπάνω απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, εξετάστηκαν οι προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές, προκειμένου να εξακριβωθεί το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα στα εν λόγω έτη.

Ειδικότερα, στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 & 2017 διαπιστώθηκαν σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος μία και έξι αντίστοιχα παραβάσεις του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 οι οποίες αφορούσαν σε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Περαιτέρω, οι πραγματικές δαπάνες του την υπό κρίση περίοδο ήταν μεγαλύτερες από τα δηλούμενα εισοδήματά του, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα:

Έτος	Προσωπικές δαπάνες	Πραγματικά δηλωθέντα εισοδήματα
2016	9.381,53€ (φόροι-τέλη)	77,39€
2017	40.931,15€ (φόροι-τέλη- τοκοχρεωλυτικές δόσεις-δαπάνες)	88,97€

Η φορολογική αρχή στην συνέχεια κρίνοντας ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 β και 2 του Ν. 4172/2013, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022, επιλέγοντας ως καταλληλότερη έμμεση τεχνική την μέθοδο της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου.

Δύο μήνες μετά την κοινοποίηση στον προσφεύγοντα του υπ' αρ. ....../20.07.2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022, στις 21.09.2022 ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του των φορολογικών ετών 2016 και 2017 τα οποία, παρότι ελήφθησαν υπόψη δεν ήταν δυνατό να ανατρέψουν τα αποτελέσματα του ελέγχου, δεδομένου ότι σε κάθε περίπτωση οι συνέτρεχαν προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, τα αποτελέσματα του οποίου ήταν μεγαλύτερα των αντίστοιχων αποτελεσμάτων, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού.

**Επειδή** λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, από την φορολογική αρχή τεκμηριώθηκε επαρκώς και με ρητή αναφορά στις ισχύουσες διατάξεις ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στα φορολογικά 2016-2017, βάσει της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου. Εφαρμόζοντας δε τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1050/2014 επέλεξε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου το μεγαλύτερο μεταξύ λογιστικού προσδιορισμού και έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί συναγωγής διαφορετικών αποτελεσμάτων στην περίπτωση που ο έλεγχος διενεργούνταν βάσει των γενικών διατάξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Αναφορικά με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό**

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

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

**Επειδή** στο άρθρο 34 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «*.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

**Επειδή** στο άρθρο 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «*Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας*».

**Επειδή** στο άρθρο 29§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:«*4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)*».

**Επειδή** στο άρθρο 39 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον 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*».

**Επειδή** με την ΠΟΛ 1050/17-02-2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014), διευκρινίζονται τα ακόλουθα: «Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.... 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 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου. Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να

αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος».

**Επειδή** στο άρθρο 65 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, η έμμεση τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογουμένου βασίζεται στη θεωρία ότι οποιαδήποτε υπέρβαση στα στοιχεία δαπανών (αναλώσεων κεφαλαίων) σε σχέση με τα στοιχεία εσόδων (πηγών κεφαλαίων) αντιπροσωπεύει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει με τεκμηριωμένα στοιχεία ότι διέθετε επιπλέον έσοδα, τα οποία δεν δηλώθηκαν στα υπό έλεγχο φορολογικά έτη (λ.χ. τίμημα από αγοραπωλησίες ακινήτων, κέρδη από τυχερά παίγνια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, συμβάσεις δανείων).

**Επειδή** εν προκειμένω η Δ.Ο.Υ. Λάρισας, εφαρμόζοντας τις προβλεπόμενες διατάξεις που διέπουν την έμμεση τεχνική ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας, προσδιόρισε την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη βάσει των κεφαλαίων/εσόδων αλλά και των δαπανών-αναλώσεων που πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα ως εξής:

	2016	2017
Σύνολο Κεφαλαίων/Εσόδων	163.244,41	379.260,33
Σύνολο Αναλώσεων	266.628,37	475.818,88
Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη	-103.383,96	-96.558,55

**Επειδή**, η φορολογική αρχή τήρησε τις προβλεπόμενες διαδικασίες και βήματα ελέγχου και εφάρμοσε ορθά την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας (σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ΠΟΛ 1270/2013 & 1050/2014), αξιοποιώντας όλα τα διαθέσιμα στοιχεία προκειμένου να προσδιορίσει τα αριθμητικά δεδομένα που συμπεριλήφθηκαν στις δύο στήλες του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας (πηγών κεφαλαίων και αναλώσεων κεφαλαίων).

**Επειδή** ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες με την υπό κρίση προσφυγή οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι ανατιολόγητες διότι δεν αναγράφουν ούτε αυτές ούτε η συνοδεύουσα αυτές έκθεση ελέγχου τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προβάλλεται αλυσιτελώς, δεδομένου ότι ουδέποτε η φορολογική αρχή στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου επέβαλε πρόστιμο για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, παρά περιορίστηκε στην διαπίστωση περί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, δίχως να την συνδέει με την επιχειρηματική του δραστηριότητα.

**Επειδή** περαιτέρω σε κανένα σημείο της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν αναφέρεται ότι πληρούται η προϋπόθεση της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 28 Ν.4172/2013, η οποία σχετίζεται με τον ανέφικτο λογιστικό προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης, όπως ανατιολόγητα ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

**Επειδή** ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς απόδειξη των ισχυρισμών του και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου περί αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας που φορολογήθηκε με συντελεστή 33%, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του Ν. 4172/2013

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πλημμελούς & έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ..../.....2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με Α.Φ.Μ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του (αναπληρωτή) Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας**

<b>Είδος φόρου</b>	<b>Ποσό</b>
Διαφορά φόρου εισοδήματος	33.210,53€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	16.605,27€
<b>Σύνολο</b>	<b>49.815,80€</b>

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

**Υπ' αριθ. ....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του (αναπληρωτή) Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας**

<b>Είδος φόρου</b>	<b>Ποσό</b>
Διαφορά φόρου εισοδήματος	30.867,79€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	15.433,90€
<b>Σύνολο</b>	<b>46.301,69€</b>

*Επί του οφειλόμενου φόρου 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 Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**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.