



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14.04.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 609

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 – 10  
**Ταχ. Κώδικας** : 546 39 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-332239, 240  
**e-mail** : ded.thess@aade.gr

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 13.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με ΑΦΜ ....., κατά: α) της με αριθμό ...../20.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, και β) της με αριθμό ...../20.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και

μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../20.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση (λιανικό εμπόριο υποδημάτων) για το φορολογικό έτος 2021, κύριος φόρος ποσού 4.269,13€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 2.134,57€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 6.403,70€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης-αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας βάσει του αρ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 ύψους 11.768,77€ με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής της ανάλυσης ρευστότητας βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ν 4987/2022.

Με την υπ' αριθ. ....../20.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2022, κύριος φόρος ποσού 3.122,47€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 1.561,24€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 4.683,71€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης-αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας βάσει του αρ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 ύψους 8.686,29€, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής της ανάλυσης ρευστότητας βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ν 4987/2022.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 20.11.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ Δράμας, σε εκτέλεση της υπ' αρ. ....../29.04.2024 αρχικής εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 καθώς σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου δεν προέκυψε ποσό από παράνομη αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή μετά από έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών.

-Το διαθέσιμο υπόλοιπο την 31.12.2020 ύψους 72.507,57€ που αποδέχθηκε η φορολογική αρχή (24.148,45€ σε τραπεζικές καταθέσεις και 48.359,12€ σε μετρητά) επαρκούσε για να καλύψει τα αρνητικά υπόλοιπα ύψους 52.615,67€ για το έτος 2021 και 6.171,86€ για το έτος 2022 (που δεν κάλυψαν τα εισοδήματα).

-Ο έλεγχος αγνόησε τα δεδομένα των τροποποιητικών δηλώσεων σύμφωνα με τις οποίες αυξήθηκαν για το έτος 2021 τα καθαρά κέρδη από 4.647,64€ σε 6.028,23€ και μειώθηκε για το έτος 2022 η δηλωθείσα ζημία από -27.434,39€ σε -24.542,29€.

-Εκ παραδρομής αναφέρονται τα εισοδήματα του από τόκους ως εισοδήματα από μερίσματα.

- Η αγορά του ακινήτου αφορά τη σύζυγο και επομένως και η δαπάνη της ΔΕΗ του εν λόγω ακινήτου πρέπει να καταλογισθεί σ' αυτήν.

-Εσφαλμένα μεταφέρθηκαν τα ποσά των κωδ. 049 και 050 (Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής) του εντύπου Ε1, ήτοι α) 2221,53€ και 1.766,51€ αντίστοιχα αντί των ορθών ποσών 1.315,60€ και 1.696,51€ για το έτος 2021 και β) 2.946,55€ και 2.803,07€ αντίστοιχα αντί των ορθών ποσών 1.483,45€ και 3.286,07€ για το έτος 2022.

-Εσφαλμένα δε λήφθηκε υπόψη για το έτος 2022 ποσό 5.937,10€ δηλωθέν στον κωδικό 617 «Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 αρθρ. 43<sup>Α</sup> ΚΦΕ)» του εντύπου Ε1.

2. Το υπηρεσιακό σημείωμα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας περί τροποποίησης της εντολής ελέγχου εκδόθηκε στις 10.07.2024, πριν την ανταπόκρισή του στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής στις 26.07.2024 σε αντίθεση με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ1171/4-7-2013.

3. Ο ΦΠΑ εκρών που εισέπραξε ποσού 20.002,78€ για το έτος 2021 και 21.175,75€ για το έτος 2022 έπρεπε να συμπεριληφθεί στη στήλη «πηγές κεφαλαίων/εσόδων» και ο ΦΠΑ εισρών για αγορές και δαπάνες που κατέβαλε 12.843,68€ κατά το έτος 2021 και 19.229,26€ κατά το έτος 2022 στη στήλη «αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων», με αποτέλεσμα να μη ληφθούν υπόψη ποσά φόρου ύψους 7.159,10€ και 1.946,49€ για τα αντίστοιχα έτη που κατείχε ο προσφεύγων από τη μη απόδοση αυτού.

3. Σε περίπτωση προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου να γίνει εφαρμογή της Α1008/2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ η οποία αναφέρεται στις περιπτώσεις α' και δ' της παραγράφου του άρθρου 27 του Ν.4174/2013, ήτοι στην αρχή αναλογιών και την αρχή της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών σύμφωνα με την οποία «ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013».

**Επειδή**, με το άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 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.»

**Επειδή**, με το άρθρο 84 παρ. 4 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

**Επειδή**, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «... 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**, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «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... 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**, με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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 τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

**Επειδή**, με το άρθρο 83 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «33. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1 του άρθρου 32, περί μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ο τρόπος εφαρμογής τους, καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου.»

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ Β' 474) Απόφαση ΓΓΔΕ ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου 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 3 Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 , για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,... 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 υπόψη 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 ίδιου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συ μ μετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. Άρθρο 8 Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο. Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. Όταν η

ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών. Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Καταρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω.
- 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. 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**, με την ΠΟΛ.1270/2013 διευκρινίστηκε ότι: «...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... 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών... 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου. 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος... 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... 8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ 9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη. 10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυση ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. 11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυση ρευστότητας του φορολογουμένου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους... 12) Η αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ών έχει αυξηθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η αύξηση θα καταχωρηθεί στη στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους» Σε περίπτωση που είχαμε μείωση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε τη μείωση στη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους»... 13) Οι λοιπές περιπτώσεις εσόδων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση εσόδου που δεν αναφέρεται παραπάνω. 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... 3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών... 4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων. 5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων... 6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας. 7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων... 8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο)... 9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες. 10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής. 11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων... 12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυση ρευστότητας του

φορολογουμένοι στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους . 13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. 14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους. 15) Η μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών έχει μειωθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η μείωση θα καταχωρηθεί στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών». Σε περίπτωση που είχαμε αύξηση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε την αύξηση στην στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών»... 16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω. Γενική παρατήρηση: Τόσο στα έσοδα, όσο στις αγορές και δαπάνες, αναγράφεται το σύνολο των ποσών που ανάγεται σε κάθε ελεγχόμενο διαχειριστικό έτος (όχι τεκμαρτά έσοδα ή δαπάνες). Χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε τα ποσά τόσο των εσόδων όσο και των αγορών/δαπανών να μην υπολογίζονται δυο φορές. Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα...».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1171/2013 διευκρινίστηκε ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου 9 της απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10-5-2013 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 φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις..... 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.»

**Επειδή**, στο άρθρο 15 παρ. 3 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «3. Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1.».

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1033/2014 (ΦΕΚ Β' 276) Απόφαση ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1054/2015 (ΦΕΚ Β' 495) καθορίστηκαν οι υποχρεώσεις πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, ιδρυμάτων πληρωμών, Ελληνικών Ταχυδρομείων, Εταιριών Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ιδιωτικών θεραπευτηρίων, ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, εταιριών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, εταιριών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας

και ύδρευσης, αναφορικά με το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν.4987/2022.

**Επειδή**, με το άρθρο 39 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

**Επειδή**, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 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**, με το άρθρο 29 παρ. 4 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

**Επειδή**, με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 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**, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 36 του ίδιου νόμου 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). ...».

**Επειδή** από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο Προϊστάμενος της προαναφερθείσας φορολογικής αρχής, εξέδωσε για τα φορολογικά έτη 2021-2022 την υπ' αρ. ..../.../5111/29.04.2024 αρχική εντολή μερικού ελέγχου του προσφεύγοντος. Η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του για τα υπό κρίση έτη, βάσει της Α 1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, στο πλαίσιο του άρθρου 11 της οποίας, εξετάστηκαν οι προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές, προκειμένου να εξακριβωθεί το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα στα εν λόγω έτη. Όπως διαπιστώθηκε το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος και της συζύγου του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (σελ. 19 έκθεσης ελέγχου).

«

ΕΙΔΟΣ	ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ 2021	ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ 2022
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ	4.647,64	-27.434,39
ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ	-30.825,72	-26.205,08
ΣΥΝΟΛΟ ΖΗΜΙΩΝ	-26.178,08	-53.639,47

ΕΙΔΟΣ	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2021		ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2022	
	Ο ΦΟΡΟΛ.	Η ΣΥΖΥΓΟΣ	Ο ΦΟΡΟΛ.	Η ΣΥΖΥΓΟΣ
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισόδημα από ακίνητα	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισόδημα από μερίσματα	17,26	1,04	8,67	0,60
Εισόδημα από τόκους	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισόδημα από μισθούς	3.271,59		5.153,62	0,00
Επιδόματα κλπ αφορ. Ποσά	1.840,00	0,00	0,00	
<b>ΣΥΝΟΛΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ</b>	<b>5.128,85</b>	<b>1,04</b>	<b>5.162,29</b>	<b>0,60</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b>	<b>5.129,89</b>		<b>5.162,89</b>	
Φόρος εισοδήματος (ΤΑΧΙΣ)	630,51	0,00	628,06	0
ΕΝ.Φ.Ι.Α. (ΤΑΧΙΣ)	32,05	0,00	26,76	66,57
Δαπάνες με κάρτα (Ε1) κωδ. 049-050 (ΛΟΓ)	2.221,53	1.766,51	2.946,55	2.803,07
Αγορά ακινήτου (Ε1)- κωδ. 736	52.154,75		0	
-Ασφάλειες -ΑΦΜ -..... (ΠΟΛ. 1033/2014)	522,76		522,76	
- ΔΕΗ Κύριας κατοικίας - αρ. παρ. .... (ΠΟΛ. 1033/2014)	417,45		515,98	
-Επιστροφή επιστρεπτ. Προκαταβ (Λογ/μοι)- Ε1- ΚΩΔ. 727	0,00		3.825,00	
<b>ΣΥΝΟΛΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ</b>	<b>55.979,05</b>	<b>1.766,51</b>	<b>8.465,11</b>	<b>2.869,64</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ</b>	<b>57.745,56</b>		<b>11.334,75</b>	
<b>ΔΙΑΦΟΡΑ (ΣΥΝΟΛΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑ - ΟΙΚΟΓ. ΔΑΠ)</b>	<b>-52.615,67</b>		<b>-6.171,86</b>	

Η αρμόδια ελέγκτρια μετά την διαπίστωση ότι για τα φορολογικά έτη 2021-2022 συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 (περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου) εισηγήθηκε τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα εν λόγω φορολογικά έτη βάσει της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου (source and application of funds method) ως της πλέον κατάλληλης και συμβατής για τον εν λόγω έλεγχο.

Η εισήγηση της ελέγκτριας έγινε αποδεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δράμας και εκδόθηκε η υπ' αρ. ..../2024 απόφαση για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των φορολογικών ετών 2021-2022.

Ακολούθως συντάχθηκε το από 15/07/2024 υπηρεσιακό σημείωμα για τροποποίηση της αρχικής εντολής ελέγχου με αρ. ..../5111/29.04.2024 σε ..../5111/15.07.2024 που εκδόθηκε με την προσθήκη «έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. – ν.5104/2024 και του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.-ν. 4172/2013». Στη συνέχεια, με την με αρ. πρωτ. ..../18-07-2024 επιστολή που κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις 18.07.2024 του επιδόθηκαν τα ακόλουθα έντυπα προκειμένου να τα συμπληρώσει κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1171/04.07.2013 εντός χρονικού διαστήματος δέκα (10) ημερών:

-Ερωτηματολόγιο τρόπου Διαβίωσης- Μεταβολές - Υποχρεώσεις (Χρήσης 01.01.-31.12.2021 & 01.01.-31.12.2022)

-Έντυπο διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων την 01.01.2021, την 31.12.2021 ή 01.01.2022 και 31.12.2022.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος, προσκόμισε στη φορολογική αρχή συμπληρωμένα τα ανωτέρω έντυπα (με αρ. πρωτ. ..../26.07.2024).

**Επειδή**, η ελεγκτική αρχή, συνεκτιμώντας τις πληροφορίες που παρείχε ο προσφεύγων για την περιουσιακή του κατάσταση διά του ερωτηματολογίου για τον τρόπο διαβίωσης – μεταβολές – υποχρεώσεις και για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά την 01/01/2021, 31/12/2021 και την 31/12/2022, και αξιολογώντας τα στοιχεία που έλαβε από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 3 ΚΦΔ, τις πληροφορίες και τα στοιχεία που απέστειλαν τρίτοι στην ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/2014, τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητάς του, τις υποβληθείσες δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που

αντλήθηκαν από το Taxis, αλλά και το με αριθ. πρωτ. ....../16.10.2024 υπόμνημα του προσφεύγοντος επί του με α/α ...../27.09.2024 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, προσδιόρισε τις κάτωθι πηγές και αναλώσεις κεφαλαίων και εσόδων:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡ2021	ΧΡ 2022	Π. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ /ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡ 2021	ΧΡ2022
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	24.148,45	42.029,63	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	42.029,63	29.084,32
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γκατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	48.359,12	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γκατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0,00	0,00	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/ σεων	0,00	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	83.343,64	88.230,99	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	4.129,89	11.099,99	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/ επαγγελματικών)	53.649,10	3.727,73
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	1.764,00	7.175,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	61.160,18	91.686,93
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	1.000,00	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	16.238,58	21.760,34
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	0,00	3.825,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	958,76	852,76
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	3.974,42	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	662,56	721,39
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	616,31	1.004,38	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές)	4.405,79	6.265,60
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	302,21
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00
	0,00	0,00	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00	0,00
	0,00	0,00	15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00
	0,00	0,00	16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00	0,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>167.335,83</b>	<b>149.539,99</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>179.104,60</b>	<b>158.226,28</b>

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡ2021	ΧΡ2022
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων / κεφαλαίων	167.335,83	149.539,99
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	179.104,60	158.226,28
Υπόλοιπο	-11.768,77	-8.686,29

**Επειδή**, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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**, ο προσφεύγων διατείνεται ότι διαθέσιμο υπόλοιπο που κατείχε την 31.12.2020 ύψους 72.507,57€ (24.148,45€ σε τραπεζικές καταθέσεις και 48.359,12€ σε μετρητά) ως προκύπτει από τον πίνακα ρευστότητας επαρκούσε για να καλύψει τις δαπάνες ύψους 52.615,67€ για το έτος 2021 και 6.171,86€ για το έτος 2022 που δεν καλύπτονταν από τα εισοδήματα των εν λόγω ετών.

Ωστόσο το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, ήτοι εισόδημα που έχει προκύψει κατά το ελεγχόμενο έτος και εμπίπτει σε μία από τις οριζόμενες στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου κατηγορίες (μισθωτή εργασία –συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου).

**Επειδή**, η εσφαλμένη αναγραφή των εισοδημάτων του προσφεύγοντος από τόκους ως εισοδημάτων από μερίσματα, καθώς και του ποσού αγοράς του ακινήτου και της σχετικής δαπάνης ηλεκτροδότησης που αφορούν τη σύζυγο στη δική του στήλη δεν επηρεάζει αυτή καθαυτή το τελικό αποτέλεσμα, ήτοι της διαφοράς που προέκυψε μεταξύ δαπανών και εισοδημάτων τους.

**Επειδή**, από τον έλεγχο των αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων για τα φορ. έτη 2021 και 2022 ο προσφεύγων δηλώνει ζημίες από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας ως κάτωθι:

ΕΙΔΟΣ	ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ 2021		ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ 2022	
	ΑΡΧΙΚΗ	3 <sup>η</sup> ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ	ΑΡΧΙΚΗ	1 <sup>η</sup> ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ	4.647,64	6.028,23	-27.434,39	-24.542,29
ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ	-30.825,72	-30.825,72	-26.205,08	-24.824,49
ΣΥΝΟΛΟ ΖΗΜΙΩΝ	-26.178,08	-24.797,49	-53.639,47	-49.366,78

**Επειδή**, ωστόσο στον πίνακα που συνέταξε η φορολογική αρχή αναφορικά με το έτος 2021 εσφαλμένα συμπεριλήφθηκε ποσό ύψους 840,00€ επιδόματος τέκνων και ποσό ύψους 1.000,00€ προερχόμενο από διάθεση περιουσιακών στοιχείων (κωδ. 617 και 781 του εντύπου Ε1) καθώς αυτά δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του δηλούμενου εισοδήματος, ενώ από το ποσό των τόκων έπρεπε να αφαιρεθεί ο φόρος που παρακρατήθηκε (ήτοι 17,26€-2,58€=14,68€ και 1,04€-0,13€=0,91€). Στις δε προσωπικές δαπάνες διαβίωσης εσφαλμένα συμπεριλήφθηκε καταβληθέν ποσό για αγορά ακινήτου (κωδ. 736 του εντύπου Ε1) ποσού 52.154,75€ ενώ δεν συνυπολογίστηκε δαπάνη ενοικίου 300,00€ .

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2021-2022, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών-οικογενειακών δαπανών διαβίωσης, όπως αυτές αποτυπώθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος

#### Φορολογικό έτος 2021

	Προσφεύγων	Σύζυγος
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	
Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	14,68	0,91
Μισθοί –συντάξεις	3.269,06	
<b>Συνολικό δηλούμενο εισόδημα</b>	<b>3.283,74</b>	<b>0,91</b>
Καταβληθέντες φόροι εισοδήματος και ΕΝΦΙΑ (taxis)	662,56	0,00
ΔΕΗ		417,45
Ασφάλιστρα	522,76	
Ενοίκιο	300,00	
Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (049-050) όπως υπολογίστηκαν από τον έλεγχο (σελ. 19 εκθ. ελέγχου)	2.221,53	1.766,51
<b>Συνολικές πραγματικές δαπάνες</b>	<b>3.706,85</b>	<b>2.183,96</b>

<b>Συνολικό οικογενειακό δηλούμενο εισόδημα</b>	3.284,65€
<b>Συνολικές οικογενειακές πραγματικές δαπάνες</b>	5.890,81€
<b>Διαφορά</b>	<b>2.606,16€</b>

**Επειδή**, ακόμα και αν ληφθεί υπόψη η υπ' αρ. καταχ. ....../06.08.2024 3<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2021, με την οποία ο προσφεύγων αύξησε τα δηλωθέντα κέρδη για το τρέχον έτος από 4.947,64€ σε 6.028,31€ και συμπληρώθηκαν δαπάνες στον κωδικό 049 ύψους 1.315,60€, και πάλι προκύπτει αρνητική διαφορά μεταξύ δηλούμενων εισοδημάτων και οικογενειακών/προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

**Επειδή**, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2022, το δηλωθέν στον κωδικό 617 «Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 αρθρ. 43Α ΚΦΕ)» εισόδημα ύψους 5.937,10€ αφορά επίδομα παιδιού (αρ. 214 ν. 4512/2018) ύψους 1.050,00€ και οικονομική ενίσχυση σε επιτηδευματίες για την αντιμετώπιση συνεπειών του κινδύνου διασποράς λόγω Covid-19 ή λοιπών έκτακτων αναγκών ύψους 4.887,10€, αμφότερα δε τα ως άνω ποσά δε φέρουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος. Ως εκ τούτου ορθώς δεν λήφθηκε υπόψη από τη φορολογική αρχή καθώς δεν συνιστά εισόδημα που εμπίπτει σε μία από τις οριζόμενες στο άρθρο 7 του ν. 4172/2013 κατηγορίες (μισθωτή εργασία – συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου).

#### Φορολογικό έτος 2022

	<b>Προσφεύγων</b>	<b>Σύζυγος</b>
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-27.434,39	
3. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	7,39	0,53
4. Μισθοί -συντάξεις	5.153,62	
<b>Συνολικό δηλούμενο εισόδημα</b>	<b>0,00</b>	<b>0,53</b>
Καταβληθέντες φόροι εισοδήματος και ΕΝΦΙΑ (taxis)	654,82	66,57
<b>ΔΕΗ</b>		<b>515,98</b>
Ασφάλιστρα	522,76	
Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (049-050) όπως υπολογίστηκαν από τον έλεγχο (σελ. 19 εκθ. ελέγχου)	2.946,55	2.803,07
<b>Συνολικές πραγματικές δαπάνες</b>	<b>4.124,13</b>	<b>3.385,62</b>

<b>Συνολικό οικογενειακό δηλούμενο εισόδημα</b>	0,53€
<b>Συνολικές οικογενειακές πραγματικές δαπάνες</b>	7.509,75€
<b>Διαφορά</b>	<b>-7.509,22€</b>

**Επειδή**, ακόμα και αν ληφθεί υπόψη η υπ' αρ. καταχ. ....../06.08.2024 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2022 σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων μείωσε τη δηλωθείσα ζημία για το τρέχον έτος από -27.434,39€ σε -24.542,29 και τις δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049) από 76.193,94€ σε 1.483,45€, και πάλι προκύπτει αρνητική διαφορά μεταξύ δηλούμενων εισοδημάτων και οικογενειακών/προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή προέβη σε εσφαλμένες παραδοχές, στο στάδιο κατάρτισης του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας των υπό κρίση φορολογικών ετών καθώς δεν συμπεριέλαβε σε αυτόν τον φόρο προστιθέμενης αξίας που αποτελεί στοιχείο ρευστότητας της επιχείρησης. Καταρτίζει δε στις σελίδες 12 και 13 της ενδικοφανούς προσφυγής πίνακα στον οποίο για τα έτη 2021 και 2022 στη στήλη Πηγών Κεφαλαίων/Εσόδων αυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα με τον ΦΠΑ εκρών ύψους 20.002,78€ και 21.175,73€ αντίστοιχα και στη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αυξάνει τις αγορές περιουσιακών στοιχείων με τον ΦΠΑ παγίων 233,04€ και 840,00€, τις αγορές εμπορευμάτων με τον ΦΠΑ αγρών α' και β' υλών 11.629,94€ και 17.215,21€

και τις επαγγελματικές δαπάνες με το αντίστοιχο ΦΠΑ δαπανών ύψους 980,70€ και 1.174,05€ αντίστοιχα.

**Επειδή** από τα δεδομένα των υποβληθεισών τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τα ελεγχόμενα έτη προέκυψαν τα ακόλουθα:

ΕΤΟΣ 2021		
	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ
Α' Τρίμηνο	4.439,56€	5.317,62€
Β' Τρίμηνο	6.139,50€	2.884,25€
Γ' Τρίμηνο	6.659,86€	5.071,13€
Δ' Τρίμηνο	5.937,72€	2.744,49€
ΣΥΝΟΛΟ	23.176,64€	16.017,49€
Διαφορά	7.159,15€	
Πληρωμές Φ.Π.Α. έτους		6.485,19€
Διαφορά	673,96€	
ΕΤΟΣ 2022		
	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ
Α' Τρίμηνο	3.854,27€	7.393,69€
Β' Τρίμηνο	8.196,32€	5.537,01€
Γ' Τρίμηνο	7.352,47€	6.283,90€
Δ' Τρίμηνο	6.616,82€	4.858,60€
ΣΥΝΟΛΟ	26.019,88€	24.073,20€
Διαφορά	1.946,68€	
Πληρωμές Φ.Π.Α. έτους		3.489,63€
Διαφορά		1.542,95€

**Επειδή** από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2021, ο προσφεύγων από το συνολικό χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 7.159,15€ που όφειλε να αποδώσει στο δημόσιο, κατέβαλε κατά το έτος 2021 Φ.Π.Α. ποσού 6.485,19€, διατηρώντας – ως στοιχείο ρευστότητας – ποσό φόρου μη αποδοθέντος ύψους 673,96€. Κατά το έτος 2022 ο προσφεύγων κατέβαλε φόρο προστιθέμενης αξίας ποσού 3.489,63€, που συμπεριλάμβανε όλο το χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 1.946,68€ της φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2022, μειώνοντας τη ρευστότητά του κατά 1.542,95€.

Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση, ο πίνακας ανάλυσης ρευστότητας του προσφεύγοντος τροποποιείται, ως κάτωθι:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡ2021	ΧΡ 2022	Π. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ /ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡ 2021	ΧΡ2022
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	24.148,45	42.029,63	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	42.029,63	29.084,32

2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γκατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	48.359,12	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γκατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0,00	0,00	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	83.343,64	88.230,99	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	4.129,89	11.099,99	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/ επαγγελματικών)	53.649,10	3.727,73
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	1.764,00	7.175,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	61.160,18	91.686,93
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	1.000,00	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	16.238,58	21.760,34
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	0,00	3.825,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	958,76	852,76
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	3.974,42	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	7.147,75*	4.211,02**
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	616,31	1.004,38	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	4.405,79	6.265,60
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	302,21
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων (ΦΠΑ)	23.176,64	26.019,88	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00
	0,00	0,00	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00	0,00
	0,00	0,00	15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00
	0,00	0,00	16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων (ΦΠΑ)	16.017,49	24.073,20
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>190.512,47</b>	<b>175.559,87</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>201.520,28</b>	<b>185.789,11</b>

\* 7.147,75 (662,56 + 6.485,19)

\*\* 4.211,02 (721,39 + 3.489,63)

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡ2021	ΧΡ2022
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων / κεφαλαίων	190.512,47	175.559,87
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	201.520,28	185.789,11
Υπόλοιπο βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	-11.094,81	-10.229,24
Υπόλοιπο βάσει ελέγχου	-11.768,77	-8.686,29
ΔΙΑΦΟΡΑ	-673,96	+1.542,95

**Επειδή**, ωστόσο, κατά την γενική αρχή του δικαίου και ελλείψει διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. ΣτΕ 29/2017, 236/2016, 3424/2006), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

**Επειδή**, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, η οριστική φορολογική υποχρέωση, ως προς τον καταλογισθέντα με την υπ' αριθ. ....../20.11.2024

προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορ. έτους 2022 φόρο δεν αναπροσαρμόζεται.

**Επειδή** η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα Α.1008/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ αφορά στον καθορισμό του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, ενώ στην προκειμένη περίπτωση εφαρμόστηκε η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογημένου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος αναφορικά με τον υπολογισμό του ΦΠΑ στο πίνακα ανάλυσης ρευστότητας γίνεται αποδεκτός ενώ οι υπόλοιποι ισχυρισμοί απορρίπτονται.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../13.12.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ ..... και ειδικότερα:

α. την τροποποίηση της υπ' αριθ. ....../20.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Δράμας.

β. την επικύρωση της υπ' αριθ. ....../20.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Δράμας.

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

**Υπ' αριθ. ....../20.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021**

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- Ελέγχου
Διαφορά φόρου	4.269,13€	3.947,83€	-321,30€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	2.134,57€	1.973,92€	-160,65€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>6.403,70€</b>	<b>5.921,75€</b>	<b>-481,95€</b>

**Υπ' αριθ. ....../20.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022**

Κύριος φόρος	3.122,47€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	1.561,24€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>4.683,71€</b>

*\* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

**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.