



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 05/05/2025

Αριθμ. Αποφ.: 767

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

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Ν. 4987/22.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **03/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ** , με κύρια δραστηριότητα «**ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΨΙΛΙΚΩΝ ΚΛΩΣΤΟΨΦΑΝΤΟΥΡΓΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΩΝ ΕΙΔΩΝ**», με έδρα στη, κατά της υπ'

αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 και της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από **03/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **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 με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 317,65€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/22, ποσού 158,83€, ήτοι **συνολικό ποσό 476,47€.**

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 43.541,09€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/22 ποσού 21.770,55€, ήτοι **συνολικό ποσό 65.311,64€.**

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 03-12-2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., λόγω προτεραιοποίησης της υπόθεσης (για το έτος 2024).

Δυνάμει της υπ' αριθμ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. Ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε.), για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2021, εφαρμόζοντας το πρόγραμμα ελέγχου της Α.1293/2019(ΦΕΚ Β'3085/11.07.2019) , που εφαρμόζεται από 01.01.2014 και μετά σε πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία (Β'κατ) και διαπιστώθηκε:

Α) Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας ύψους 110.000,00 €, διότι προέρχεται από άγνωστη , μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή και θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)

Β) Ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 , διότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης , και στα δύο ελεγχόμενα φορ. έτη 2020 και 2021, και το εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 32 του Ν.5104/2022 έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική της ΑΝΑΛΥΣΗΣ

ΤΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ, η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη με την αρ.Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν των ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκε για τα ελεγχόμενα φορ. έτη 2020 και 2021 παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με βάση τις γενικές διατάξεις (Εισοδήματα από όλες τις πηγές- τεκμαρτό εισόδημα) και με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου (ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ).

Πιο συγκεκριμένα :

Προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα με βάση τις γενικές διατάξεις :

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020 (01.01.-31.12.2020)

Είδος εισοδήματος	Βάσει Δήλωσης		Βάσει ελέγχου		ΔΙΑΦΟΡΕΣ
	ΦΟΡΟΛ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΦΟΡΟΛ	ΣΥΖΥΓΟΣ	
(α) Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις	0,00 €	15.521,80 €	0,00 €	15.521,80 €	0,00 €
(β) Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00 €	0,00 €	0,00 €		0,00 €
(γ) Εισόδημα από κεφάλαιο	0,00 €				0,00 €
Τόκοι , Μερίσματα	53,04 €	1,08 €	53,04 €	1,08 €	0,00 €
Από ακίνητα	3.873,65 €	3.465,00 €	3.873,65 €	3.465,00 €	0,00 €
(δ) Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					0,00 €
ΣΥΝΟΔΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	3.926,69 €	18.987,88 €	3.926,69 €	18.987,88 €	0,00 €
ΣΥΝΟΔΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		22.914,57 €		22.914,57 €	0,00 €

B. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021 (01.01.-31.12.2021)

Είδος εισοδήματος	Βάσει Δήλωσης		Βάσει ελέγχου		ΔΙΑΦΟΡΕΣ
	ΦΟΡΟΛ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΦΟΡΟΛ	ΣΥΖΥΓΟΣ	
(α) Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις	0,00 €	10.921,29 €	0,00 €	10.921,29 €	0,00 €
(β) Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00 €	0,00 €	110.000,00 €	0,00 €	110.000,00 €
(γ) Εισόδημα από κεφάλαιο	0,00 €				0,00 €
Τόκοι , Μερίσματα	22,26 €	0,41 €	22,26 €	0,41 €	0,00 €
Από ακίνητα	3.174,30 €	3.465,00 €	3.174,30 €	3.465,00 €	0,00 €
(δ) Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	3.196,56 €	14.386,70 €	113.196,56 €	14.386,70 €	110.000,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		17.583,26 €		127.583,26 €	110.000,00 €

Η διαφορά προκύπτει λόγω εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) , το οποίο θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα .

Το φορολογητέο εισόδημα, στις ελεγχόμενες χρήσεις 2020 και 2021, με βάση την έμμεση τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας :

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡ 2020	ΧΡ 2021	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡ2020	ΧΡ2021
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	27.334,30	21.013,93	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	21.013,93	106.003,00

2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις			3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης / σεων		
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	106.248,87	106.326,63	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	22.549,77	17.218,46	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)		104.444,75
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	5.199,30	52.128,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	98.868,53	100.125,02
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7. Επαγγελματικές / επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	16.835,29	9.253,12
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π		21.000,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων		
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	1.344,00	2.016,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	1.866,16	1.905,88
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών			10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	2.020,00	1.833,09
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών			11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	23.034,90	21.546,89
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών			12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών		

			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους		
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	162.676,24	219.703,02	ΣΥΝΟΛΟ	163.638,81	345.111,75

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	XP2020	XP2021
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων /κεφαλαίων	162.676,24	219.703,02
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	163.638,81	345.111,75
Υπόλοιπο	-962,57	-125.408,73

Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» που προκύπτει από τον δεύτερο πίνακα, θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη η οποία δεν αιτιολογήθηκε.

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα με την εφαρμογή μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού προκύπτει από την άθροιση:

1. Της αποκρυβείας ύλης όπως αυτή προσδιορίστηκε ως ανωτέρω με την έμμεση τεχνική
2. Του συνολικού δηλωθέντος εισοδήματος (οικογενειακού).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2020	2021
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	22.914,57	17.583,26
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ	962,57	125.408,73
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ	23.877,14	142.991,99

Κατόπιν της σύγκρισης των δύο επιλέχθηκε το μεγαλύτερο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ (β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ε)=μέγιστο [(α),(β),(γ)]	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (9)=[(α-ε)]
2020	22.914,57	23.877,14	22.914,57	23.877,14	962,57
2021	17.583,26	142.991,99	127.583,26	142.991,99	125.408,73

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33, εκδόθηκε το με αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά, στις 18/10/2024 προκειμένου να λάβει γνώση για τα αποτελέσματα του ελέγχου και κλήθηκε εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών, να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο Σημείωμα

διαπιστώσεων, υπέβαλε το με αριθμό πρωτοκόλλουυπόμνημα το οποίο δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο και ως εκ τούτου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα ακόλουθα:

Εσφαλμένη η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου- ο φορολογικός έλεγχος δέχθηκε ότι κατά την λήξη της χρήσης του 2021 διέθετε το ποσό των 106.003,00 ευρώ ως υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί), το οποίο έκρινε μη νομίμως ότι αυτό ανήκε αποκλειστικά σε αυτόν, ωστόσο το ανωτέρω ποσό ήταν το συνολικό ποσό που ήταν κατατεθειμένο σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους ήταν συνδικαιούχος με τρίτα πρόσωπα, πρέπει σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/2014 να επιμερισθεί ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων) και άρα, σε αυτόν να αντιστοιχεί το ποσό των 40.968,63 ευρώ.

Επίσης η μητέρα του διατηρούσε εκτός τραπεζικού συστήματος σε διαθέσιμα μετρητά στις 01.01.2021 το ποσό των 115.051,92 ευρώ, κάτι που είχε τη δυνατότητα να κάνει, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών εισοδημάτων και των πραγματικών δαπανών της.

Περαιτέρω, ο φορολογικός έλεγχος όφειλε να δεχθεί ότι στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης του 2021 είχε στη διάθεσή του μετρητά διαθέσιμα εκτός τραπεζικού συστήματος, το ποσό των 42.939,94 ευρώ, με βάση τα μη αναλωθέντα κεφάλαια που είχε διαθέσιμα στις 01.01.2021, κατά συνέπεια, το ορθό αποτέλεσμα (άθροισμα) των πηγών κεφαλαίων/εσόδων στην ίδια στήλη διαμορφώνεται στο ποσό των 262.642,96 ευρώ αντί του ποσού των 219.703,02 ευρώ που προσδιόρισε ο έλεγχος.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος :

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρ.27 του ΚΦΔ** 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, κατ' εφαρμογή της **παρ.3 του άρθρου 28 του ν.4987/22** εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του

ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 32 του ν.5104/24** 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 υποχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.

Η υπ' αριθ. **ΠΟΛ.1050/2014** (ΦΕΚ Β' 474/25.02.2014) Απόφαση του ΓΓΔΕ καθόρισε το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 (Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού.

Ειδικότερα με την ως άνω υπ' αριθ. ΠΟΛ.1050/2014 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 φορολογούμενου**. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της προσφεύγουσα ς 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 προσφεύγουσα ς 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 υπ' όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου. Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/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 προσφεύγουσα ς 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 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσβαίσεως 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

προσφεύγουσα /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 φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου. Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους 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 προσφεύγουσα /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 προσφεύγουσα /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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1259/2014** παρασχέθηκαν οδηγίες για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ.1050/2014 και διευκρινίστηκε ότι: «...2 Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε προσφεύγουσας χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ. 1270/24.12.2013. Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε προσφεύγουσα χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι « 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας **στις ακόλουθες περιπτώσεις:**

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

Επειδή, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

.....

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.

[...]

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

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 36 του ΚΦΔ « 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, στο άρθρο 76 του ΚΦΔ 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 το **άρθρο 33 παρ. 1&2 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 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 εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 03/12/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και διαπιστώθηκε ότι:

«....**Γ. ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ**

Από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος και συγκεκριμένα από:

..Τις υποβληθείσες Δηλώσεις φ. εισοδήματος με τις αντίστοιχες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου, για τα φορολογικά έτη 2020- 2021, όπου δηλώνει ζημίες και το συνολικό του εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών.

..Τις πληροφορίες που προκύπτουν από τα ηλεκτρονικά συστήματα ELENXIS/TAXIS της υπηρεσίας μας,

..Το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος ΔΕΝ ανταποκρίθηκε στη με_Επιστολή Προς τον Φορολογούμενο που του κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στις 27/08/2024 και ΔΕ προσκόμισε συμπληρωμένα τα έντυπα_ «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης - μεταβολές - υποχρεώσεις» και το έντυπο «Πίνακας διαθέσιμων

περιουσιακών στοιχείων», για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Τα δεδομένα που περιλαμβάνονται στο ηλεκτρονικό αρχείο (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), που διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας από την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, στο οποίο περιλαμβάνονται πληροφορίες για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται στο όνομα της ελεγχόμενης (ως δικαιούχος/συνδικαιούχος), καθώς και για λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα, στην ημεδαπή, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2020 έως 31/12/2021.

Το γεγονός ότι οι περισσότερες συναλλαγές στις πωλήσεις γίνονται με μετρητά και δε χρησιμοποιείται το τραπεζικό σύστημα, διότι τα περισσότερα εμπορεύσιμα είδη είναι αξίας κάτω των 500,00 €.

Το γεγονός ότι ΔΕΝ ανταποκρίθηκε στη με αριθ. Πρωτ. έγγραφη Πρόσκληση (Άρθρου 14 του Ν.5104/2024), για παροχή διευκρινήσεων σχετικά με πρωτογενείς καταθέσεις που εντοπίστηκαν στους λογαριασμούς του (ως συνημμένη κατάσταση)

και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1094/07-04-2014, ο έλεγχος εισηγήθηκε ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσης τεχνικής ελέγχου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις και του άρθρου 32 του Ν. 5104/2024, σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ 1270/2013 και 1050/2014, **ΤΗΝ ΑΝΑΛΥΣΗ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ** (περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν.5104/2024).

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. με τη με αριθ. πρωτ. Απόφασή του **ΕΝΕΚΡΙΝΕ** την εφαρμογή της παραπάνω τεχνικής....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της προαναφερθείσας εγκυκλίου ΠΟΛ 1050/17-02-2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ: «..... Άρθρο 5-Επιλογή τεχνικής ελέγχου: Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιοθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή, ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης των στοιχείων που διέθετε, εισηγήθηκε ως καταλληλότερη τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας η οποία επιλέχθηκε με την αρ.αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Επίσης κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθμό πρωτοκόλλου «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και πρόσκληση παροχής πληροφοριών» και τις ζητήθηκαν μεταξύ άλλων, τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολές – Υποχρεώσεις», στα οποία ο προσφεύγων επέστρεψε συμπληρωμένα, με το υπόμνημά του επί του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, τα οποία λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο.

Επειδή, περαιτέρω ο έλεγχος, τηρώντας τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1050/2014, παρέθεσε τα στοιχεία της εισήγησης καθώς και της απόφασης έγκρισης έμμεσης τεχνικής στην συναφή έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, ολοκληρώνοντας δε τις διεργασίες του αιτιολόγησε πλήρως τα πορίσματα αυτού επιδίδοντας στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ.σημείωμα διαπιστώσεων προκειμένου αυτός να ασκήσει το δικαίωμα ακρόασης .

Από τα ως άνω εκτεθειμένα καθίσταται σαφές ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόστηκαν ορθώς και η επιλογή της τεχνικής της «ανάλυσης ρευστότητας» ως καταλληλότερης για τη συγκεκριμένη υπόθεση πραγματοποιήθηκε έπειτα από αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της ύπαρξης μετρητών διαθεσίμων εκτός τραπεζικού συστήματος, στην από 03/12/2024 έκθεση ελέγχου, αναφέρονται τα κάτωθι: «Στα έντυπα των Διαθεσίμων περιουσιακών στοιχείων:

ΔΕ συμπληρώθηκε από τον ελεγχόμενο κάποιο επιπλέον στοιχείο όσον αφορά το εισόδημα ή τις δαπάνες πέραν από αυτών που έχουν δηλωθεί στις οικείες δηλώσεις φ. εισοδήματος φορ. ετών 2020 και 2021 και λήφθηκαν υπόψη κατά τη συμπλήρωση του Πίνακα (Ισοζύγιο) της τεχνικής της Ανάλυσης της Ρευστότητας του φορολογουμένου.

Οι λογαριασμοί που συμπληρώθηκαν από τον ελεγχόμενο και τα υπόλοιπα αυτών , συμφωνούν με τα υπόλοιπα που αναγράφηκαν στον ανωτέρω πίνακα κατόπιν της διαδικασίας του ανοίγματος των λογαριασμών , ενώ ΔΕΝ διαπιστώθηκε κάποιος επιπλέον λογαριασμός που ΔΕ λήφθηκε υπόψη.

Στο πεδίο Η. «Διαθέσιμα Μετρητά» του πίνακα δηλώθηκε στις 01.01.2020 ποσό 30.000,00 €, στις 31.12.2020 (ή 01.01.2021) ποσό 30.000,00 € και στις 31.12.2021 ποσό 0,00 €. Ο ελεγχόμενος για την απόδειξη του ανωτέρω ποσού ΔΕ προσκόμισε κάποιο δικαιολογητικό αλλά συνέταξε λανθασμένα Πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Ο έλεγχος συνέταξε Πίνακα διαθεσίμων μετρητών για τις χρήσεις 2002-2019 , σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1259/22.12.2014, δηλαδή λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν δηλωθεί (φορολογητέα και μη) από όλες τις κατηγορίες, καθώς και τα απαλλασσόμενα εισοδήματα (επιδοτήσεις ενισχύσεις, δάνεια δωρεές κλπ) και αφαιρώντας από αυτά τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για δαπάνες (όχι τεκμαρτές) και προσδιόρισε:

ΕΙΔΟΣ	ΠΟΣΟ
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΜΕΤΡΗΤΑ ΤΗΝ 31.12.2019 ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	-86.384,23 €
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΜΕΤΡΗΤΑ ΤΗΝ 31.12.2019 ΣΥΖΥΓΟΥ	110.906,41 €
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ 31.12.2019 ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ	24.522,18 €
ΜΕΙΟΝ: ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΑΤΑΤΕΘΕΙΜΕΝΟ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ 01.01.2020	27.334,30€
ΥΠΟΛΟΠΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ 01.01.2020	0,00 €

-Στο έντυπο Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης - μεταβολές- υποχρεώσεις από 01.01.2020- 31.12.2021:

ΔΕ συμπεριλήφθηκε κάποιο άλλο στοιχείο πέραν αυτών που λήφθηκαν υπόψη στον έλεγχο και στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών.

-Δήλωση Φόρου Δωρεάς αρ. δήλ.

Λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο στον Πίνακα της ρευστότητας στο σκέλος Ι «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» στον κωδ. 6 «Εισπράξεις από Μη φορολογητέα έσοδα..»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν αποδείχθηκε ότι ο ίδιος ήταν ο πραγματικός δικαιούχος των τραπεζικών λογαριασμών και εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε μόνο σε αυτόν τα σχετικά ποσά.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα παρακάτω υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών, κατά την έναρξη (1/1/2020) και λήξης της ελεγχόμενης χρήσης 31/12/2020:

ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ ΠΕΤΡΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡ.	ΣΥΝΔ/ΧΟΙ	ΠΟΣΟ 01-01-2020	ΠΟΣΟ 31-12-2020	ΠΟΣΟ 31/12/2021
1	303	2	359,20	83,00	440,78
2	...943	2	1.303,02	1.761,41	1.436,07
3	...143	3	6.708,99	3.323,49	3.926,43
4	...337	1	0,03	0,02	49,32
5	...743	2	1,70	2,00	996,96
6	...937	2	0,20	88,53	1.905,65
7	...915	1	0,00	0,00	0,00
8	...232	3	6.728,68	3.559,39	4.162,44
9	...118	2	300,20	8,97	0,09
10	...861	1	797,28	1.959,79	716,31
11	...177	2	515,91	351,37	1.021,94
12	...517	3	1,70	200,00	80.775,14
13	...821	1	4.124,72	5.942,73	6.235,45
14	...291	3	6.492,67	3.733,23	4.336,42
ΣΥΝΟΛΑ			27.334,30	21.013,93	106.003,00

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, καθώς και από τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που προσκομίστηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι, σε λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος με τη σύζυγό του, χαρακτηρίζονται ως «οικογενειακοί», λήφθηκε υπόψη το οικογενειακό εισόδημα. Σε λογαριασμούς στους οποίους είναι συνδικαιούχος η ανήλικη κόρη του, (γεν. 2006), η οποία προφανώς δεν έχει κάποια συναλλακτική δραστηριότητα, αποκλειστικός εν τοις πράγμασι δικαιούχος θεωρήθηκε ο ίδιος και σε λογαριασμούς στους οποίους είναι συνδικαιούχος (και) η μητέρα του, προκύπτει ότι:

α) για τον υπ' αριθμ. **GR100...943** λογαριασμό στην Τράπεζα Πειραιώς, οι συνδικαιούχοι είναι δύο (2) και συγκεκριμένα, ο προσφεύγων και η μητέρα του,, υπάρχουν πιστώσεις που αφορούν τη μητέρα του (σύνταξη, εισπραχθέν μίσθωμα), αλλά και κινήσεις καθώς και όλες οι χρεώσεις που αφορούν τον ίδιο. Συνεπώς το υπόλοιπο του χρηματοπιστωτικού αυτού λογαριασμού την 01/01/2020, 31/12/2020 και 31/12/2021 διαμορφώνεται σε 651,51€, 880,70€ και 718,035 αντίστοιχα, αντί των αναγραφόμενων ποσών 1.303,02€, 1.761,41€ και 1.436,07€ αντίστοιχα, ήτοι **διαφορά 651,51€, 880,70€ και 718,04** αντίστοιχα

β) στον υπ' αριθμ. GR190...79743 λογαριασμό στην Τράπεζα Πειραιώς, οι συνδικαιούχοι είναι δύο (2) και συγκεκριμένα, ο προσφεύγων και η μητέρα του, όμως δεν υπάρχουν συναλλαγές που να αφορούν τη μητέρα του, καθώς οι περισσότερες πιστώσεις αφορούν μεταφορές κυρίως από τον οικογενειακό λογαριασμό ...177.

γ) στον υπ' αριθμ. **GR260...24937** λογαριασμό στην Τράπεζα Πειραιώς, οι συνδικαιούχοι είναι δύο (2) και συγκεκριμένα, ο προσφεύγων και η μητέρα του, στον ως άνω λογαριασμό έχουν πιστωθεί ενοίκια (για το έτος 2021) από την εταιρία «.....», που αφορούν ακίνητο κυριότητας κατά 70% στη μητέρα του και κατά 30% στον ίδιο. Συνεπώς το υπόλοιπο του χρηματοπιστωτικού αυτού λογαριασμού την 01/01/2020, 31/12/2020 και 31/12/2021 διαμορφώνεται σε 0,06€, 26,56€ και 571,70€ αντίστοιχα, αντί των αναγραφόμενων ποσών 0,20€, 88,53€ και 1.905,65€ αντίστοιχα, ήτοι **διαφορά 0,14€, 61,97€ και 1.333,95€** αντίστοιχα.

δ) στον υπ' αριθμ. **GR780...35517** λογαριασμό στην Τράπεζα Πειραιώς, οι συνδικαιούχοι είναι τρεις (3) και συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, η σύζυγός του και η μητέρα του, ο λογαριασμός περιλαμβάνει ποσό 50.000,00€ που αφορά τον προσφεύγοντα, ο οποίος προήλθε από κατάθεση μετρητών στο λογαριασμό ***61943 και στη συνέχεια το ποσό αυτό μεταφέρεται στον υπ' αριθμ. ***34861 λογαριασμό (και υποβάλλεται δήλωση άτυπης δωρεάς χρημάτων από τη μητέρα του στον προσφεύγοντα) και τέλος στις 23.11.2021 μεταφέρεται στον υπ' αριθμ. ***35517 λογαριασμό, όπου παραμένει μέχρι τις 31.12.2021. Επίσης ο λογαριασμός πιστώνεται την 24/12/2021 με ποσό 30.000.00€, που αφορά την εκταμίευση δανείου για την αγορά ακινήτου, Συνεπώς το υπόλοιπο του χρηματοπιστωτικού αυτού λογαριασμού την 01/01/2020, 31/12/2020 και 31/12/2021 διαμορφώνεται σε 1,13€, 133,33€ και 80.516,76€ αντίστοιχα, αντί των αναγραφόμενων ποσών 1,70€, 200,00€ και 80.775,14€ αντίστοιχα, ήτοι **διαφορά 0,57€, 66,67€ και 258,38€** αντίστοιχα.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται εν μέρει δεκτός και η γραμμή του υπολοίπου του χρηματοπιστωτικού λογαριασμού στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (31/12/2017) και στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης, διαμορφώνεται ως εξής :

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2020	2021
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	26.682,08	20.004,59

I. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2020	2021
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	20.004,59	103.692,63

Επειδή, με βάση τα δεδομένα της παρούσας απόφασης, όπως προέκυψαν μετά τη μερική αποδοχή των προβαλλόμενων ισχυρισμών, ο πίνακας ανάλυσης ρευστότητας θα πρέπει να επαναπροσδιοριστεί ως κάτωθι:

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	XP 2020	XP 2021	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	XP2020	XP2021
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	26.682,08	20.004,59	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	20.004,59	103.692,63
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις			3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης / σεων		
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	106.248,87	106.326,63	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	22.549,77	17.218,46	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)		104.444,75
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	5.199,30	52.128,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	98.868,53	100.125,02
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7. Επαγγελματικές / επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	16.835,29	9.253,12
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα		21.000,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή		

κλ.π			επαγγελματικών δανείων		
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	1.344,00	2.016,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	1.866,16	1.905,88
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών			10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	2.020,00	1.833,09
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών			11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	23.034,90	21.546,89
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών			12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών		
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους		
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	162.024,02	218.693,68	ΣΥΝΟΛΟ	162.629,47	342.801,38

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡ2020	ΧΡ2021
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων /κεφαλαίων	162.024,02	218.693,68
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	162.629,47	342.801,38
Υπόλοιπο	-605,45	-124.107,70

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα με την εφαρμογή μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού προκύπτει από την άθροιση:

1. Της αποκρυβείας ύλης όπως αυτή προσδιορίστηκε ως ανωτέρω με την έμμεση τεχνική
2. Του συνολικού δηλωθέντος εισοδήματος (οικογενειακού).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2020	2021
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	22.914,57	17.583,26
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ	605,45	124.107,70
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ	23.520,02	141.690,96

Κατόπιν των ανωτέρω, συγκρίνοντας το προσδιορισθέν συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από όλες τις πηγές – κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως ίσχυσαν σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος, με το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές – κατηγορίες εισοδήματος με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, ως το τελικό φορολογητέο εισόδημα επιλέγεται το μεγαλύτερο από τις δύο αυτές μεθόδους, ήτοι το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας όπως αναλυτικά αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ (β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ε)=μέγιστο [(α),(β),(γ)]	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (ζ)=[(α)-(ε)]
2020	22.914,57	23.520,02	22.914,57	23.520,02	605,45
2021	17.583,26	141.690,96	127.583,26	141.690,96	124.107,70

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **03/01/2025** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**

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

1)Επί της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , φορολογικού έτους 2020 .

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	3.926,69	4.889,26	4.532,14	605,45
	Της συζύγου				
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	581,06	898,71	780.85	199,79
τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων και εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο		113,87	113,87	113,87	

Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		158,83	49,95	49,95
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης				
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών Για καταβολή	1.344,93	1.821,40	1.594,67	249,74

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

2)Επί της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , φορολογικού έτους 2021.

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	3.196,56	128.605,29	127.304,26	124.107,70
	Της συζύγου				
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	476,10	44.017,19	43.587,85	43.111,75
τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων και εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο		94,50	94,50	94,50	
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			21.770,55	21.555,87	21.555,87
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών Για καταβολή		1.220,60	66.532,24	65.888,22	64.667,62

Επί του οφειλόμενου φόρου 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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.