



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1784

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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 (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.** κατοίκου Αθηνών, οδός Τ.Κ. 10675, κατά της υπ' αριθ. /19.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 30.290,62€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024 (πρώην άρθ. 58 ΚΦΔ) ποσού 15.145,31€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή, ύψους 45.435,93€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 19-12-2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα βάσει της υπ' αριθ. /05-09-2024 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το φορολογικό έτος 2021.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Για τον προσφεύγοντα, ο οποίος τυγχάνει φυσικό πρόσωπο το οποίο κατά την κρινόμενη περίοδο απέκτησε εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, σε συνέχεια της με αριθ. /05-09-2024 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για την περίοδο 01/01/2021-31/12/2021, βάσει των διατάξεων του αρ. 28 Ν.4172/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 32 του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των εισοδημάτων του προσφεύγοντα με την εφαρμογή του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, κατόπιν της διαπίστωσης της αδυναμίας κάλυψης των προσωπικών δαπανών του ελεγχόμενου. Ειδικότερα βάσει των δεδομένων της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα δεν επαρκούν για την κάλυψη των δηλούμενων πραγματικών δαπανών.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- Τα δεδομένα των εντύπων που επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα προς συμπλήρωση μαζί με την εντολή ελέγχου: α) «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» κατά την έναρξη και τη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου β) «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων»,
- Τα υπόλοιπα της 31/12/2020 και 31/12/2021 των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών που διατηρούσε ο προσφεύγων σε Πιστωτικά Ιδρύματα της ημεδαπής, όπως ανακτήθηκαν μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.),
- Τα ποσά που καταβλήθηκαν για διάφορες δαπάνες όπως ελήφθησαν μέσω της ΠΟΛ. 1033/2013,

εισηγήθηκε ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσης τεχνικής ελέγχου την **τεχνική ανάλυσης ρευστότητας**, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/13 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 32 του Ν. 5104/2024) σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ 1270/13 και 1050/14. Ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ενέκρινε την εισήγηση με τη με αρ. πρωτ. /12-9-2024 απόφαση.

Ο έλεγχος κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 Ν.4172/2013 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1270/2013 εφάρμοσε τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας και σχημάτισε τον κάτωθι πίνακα ρευστότητας:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01- 31/12/2021	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01- 31/12/2021
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	728,17	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	268,81
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ),	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχειρήσεων	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα		4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	3.444,80	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.	5.438,21	6. Αγορές εμπορ/των, α',β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	15.158,49
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	2.444,38
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	
11. Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	63.714,83
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	

13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	
		16. Λοιπέ περιπτώσεις αναλώσεων	19.814,41
ΣΥΝΟΛΟ	9.611,18	ΣΥΝΟΛΟ	101.400,92

- Στη γραμμή 8 του πίνακα αναλώσεων κεφαλαίων καταχωρήθηκε το ποσό των 15.158,49€ που αφορά πληρωμές για εξυπηρέτηση των δανείων που είχε λάβει ο προσφεύγων από την τράπεζα Πειραιώς.
- Στη γραμμή 11 καταχωρήθηκε το ποσό των 24.933,00€ που καταβλήθηκε για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία φοίτησης τέκνων και το ποσό των 38.781,83€ που καταβλήθηκε για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν με χρεωστική κάρτα ή εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού λογαριασμού.
- Στη γραμμή 9 καταχωρήθηκε το ποσό των 2.444,38€ που διατέθηκε για πληρωμή ασφαλίσεων.
- Στη γραμμή 16 καταχωρήθηκε το ποσό των 11.104,41€ που αφορά εμβάσματα και εντολές προς άγνωστο λογαριασμό και το ποσό των 8.710,00€ που αφορούν μηνιαίες περιοδικές καταβολές.

Από τον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε το παρακάτω αποτέλεσμα:

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 01/01-31/12/2021
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	9.611,18
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	101.400,92
Διαφορά	-91.789,74

Ο έλεγχος προσδιόρισε το τελικό φορολογητέο εισόδημα συγκρίνοντας το προσδιορισθέν συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, με το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και λαμβάνοντας ως τελικό φορολογητέο εισόδημα το μεγαλύτερο.

Αναλυτικά ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος, κατά το φορολογικό έτος 2021, με βάση τον έλεγχο των γενικών φορολογικών διατάξεων και των έμμεσων τεχνικών όπως και η τελική φορολογητέα διαφορά βάσει ελέγχου, απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2021	3.444,84	95.234,58	95.234,58

Ο έλεγχος θεώρησε ότι το συνολικό προσδιορισθέν εισόδημα βάσει της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, καθόσον δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια πηγή εισοδήματος, αποτελεί αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία, κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 Ν.4172/13 και υπόκειται σε φορολόγηση με συντελεστή 33% όπως ορίζεται στην παρ. 4 του άρθρου 29 Ν. 4172/2013.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προέβη στην έκδοση Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 και του υπ' αριθ. /28-11-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου αρ. 33 Ν. 5104/2024, στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Α) Εσφαλμένος υπολογισμός και μη επαρκής επεξήγηση των ποσών που καταχωρήθηκαν στην στήλη αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων στο πίνακα ανάλυσης ρευστότητας.

Β) Εσφαλμένος υπολογισμός του προσδιορισθέντος εισοδήματος από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και υπαγωγή του σε άγνωστου πηγής και αιτίας προέλευσης.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

1) Λανθασμένα λήφθηκε υπόψη ποσό καταβολών 15.158,49€ για την εξυπηρέτηση των δανείων του.

2) Δαπάνες συνολικής αξίας 61.040,62€ (ήτοι 38.781,83+2.444,38+11.104,41+8.710,00€) που υπολογίστηκαν στο πίνακα ρευστότητας πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, από προσωπικούς του λογαριασμούς.

Για το διάστημα 01/01/2021-31/12/2021 οι παρακάτω εταιρείες στις οποίες συμμετέχει του μετέφεραν τα παρακάτω ποσά με τα οποία καλύφθηκε μέρος των παραπάνω δαπανών:

ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ 2021
.....	13.260,00 €
.....	24.619,00 €
.....	20.760,00 €
	58.639,00 €

Η εταιρεία προέβη σε μεταφορές χρηματικών ποσών από τον τραπεζικό της λογαριασμό προς στους δικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς, ως προσωρινή του ταμειακή διευκόλυνση.

Η εταιρεία, καθώς μέρος των υποχρεώσεων της καλύφθηκαν από τον ίδιο, τού επέστρεψε τμηματικά χρηματικά ποσά ως έναντι από μελλοντικά της κέρδη.

Ομοίως η εταιρεία τού μετέφερε χρηματικά ποσά, διότι εξοφλεί δαπάνες της ίδιας της εταιρείας.

Όσον αφορά τα εμβάσματα και τις εντολές σε άγνωστο λογαριασμό ποσού 11.104,41€ και τις περιοδικές καταβολές ποσού 8.710,00€, εξαιτίας ελλিপών επεξηγήσεων και αοριστίας του ελέγχου αδυνατεί να γνωρίζει αν αφορούν τον ίδιο ή κάποια εξόφληση δαπανών των εταιρειών στις οποίες συμμετέχει.

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 σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013:

«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 το άρθρο 32 του Ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 27 Ν. 4987/2022) , 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, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» ισχύει:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

[...]

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. **Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.**

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

α) 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.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι

δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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. [...]

Επειδή, η ως άνω διάταξη του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ορίζει ότι το εισόδημα φυσικών προσώπων μπορεί 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. Δηλαδή, η ως άνω διάταξη θέτει προϋποθέσεις προκειμένου ο έλεγχος να προβεί σε έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης
Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση...

Άρθρο 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,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιогόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Άρθρο 4

.....

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 υποδιευθυντή 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.

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.

Άρθρο 6

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7

Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Άρθρο 8

Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της 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 φορολογούμενου ανά φορολογική περίοδο και πηγή/κατηγορία εισοδήματος.

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

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.

- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω

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

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

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

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

Άρθρο 10

Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων.

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.

Άρθρο 12: Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» διευκρινίστηκε ότι:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν

ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.[...]

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:[...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή

ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.[...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» 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 77 του Ν.5104/2024 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, εν προκειμένω, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στον προσφεύγοντα, ο οποίος τυγχάνει φυσικό το οποίο κατά την κρινόμενη περίοδο απέκτησε εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, βάσει της υπ' αριθ. /05-09-2024 εντολής ελέγχου με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας για το φορολογικό έτος 2021 και διαπιστώθηκε αρνητική διαφορά μεταξύ του αθροίσματος των πηγών κεφαλαίων/εσόδων και του αθροίσματος των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων ύψους **91.789,74€**. Ο έλεγχος θεώρησε ότι το συνολικό προσδιορισθέν εισόδημα βάσει της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, καθόσον δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια πηγή εισοδήματος, αποτελεί αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία, κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 Ν.4172/13 και υπόκειται σε φορολόγηση με συντελεστή 33% όπως ορίζεται στην παρ. 4 του άρθρου 29 Ν. 4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έγινε εσφαλμένος υπολογισμός και μη επαρκής επεξήγηση των ποσών που καταχωρήθηκαν στην στήλη αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων στο πίνακα ανάλυσης ρευστότητας με αποτέλεσμα τον εσφαλμένος υπολογισμό του προσδιορισθέντος εισοδήματος από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και υπαγωγή του σε άγνωστου πηγής και αιτίας προέλευσης. Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

- Λανθασμένα ελήφθη υπόψη ποσό καταβολών 15.158,49€ για την εξυπηρέτηση των δανείων του (γραμμή 8 του πίνακα αναλώσεων κεφαλαίων), καθώς για την εξόφληση τοκοχρεωλυτικών δόσεων δανείων το ποσό που του αναλογεί με βάση το ποσοστό συμμετοχής του 50% είναι 7.579,24€ (και όχι 100% 15.158,49€).
- Συμμετέχει ως μέλος ή μέτοχος, διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος σε θεατρικές επιχειρήσεις εκ των οποίων είναι οι εταιρείες «.....» ΑΦΜ, «.....» ΑΦΜ και «.....» ΑΦΜ Για το διάστημα 01/01/2021-31/12/2021 οι παραπάνω εταιρείες στις οποίες συμμετέχει του μετέφεραν τα παρακάτω ποσά στους τραπεζικούς του λογαριασμούς:

ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ 2021
.....	13.260,00 €
.....	24.619,00 €
.....	20.760,00 €

	58.639,00 €
--	-------------

Με τα παραπάνω ποσά που του μετέφεραν οι προαναφερθείσες εταιρείες στις οποίες συμμετέχει, ισχυρίζεται ότι κάλυψε μέρος των δαπανών συνολικής αξίας 61.040,62€ που υπολογίστηκαν στον πίνακα ρευστότητας και ειδικότερα τις παρακάτω δαπάνες τις οποίες εξόφλησε μέσω του τραπεζικού συστήματος από τους προσωπικούς του λογαριασμούς:

ΔΑΠΑΝΕΣ (ΑΝΑΛΥΣΗ ΣΕΛ 11 ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ)	ΠΟΣΟ	ΠΙΝΑΚΑΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ
ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΜΕΣΩ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	38.781,83 €	ΓΡΑΜΜΗ 11
ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ	2.444,38 €	ΓΡΑΜΜΗ 9
ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΕΝΤΟΛΕΣ ΑΓΝΩΣΤΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	11.104,41 €	ΓΡΑΜΜΗ 16
ΜΗΝΙΑΙΕΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΕΣ ΚΑΤΑΒΟΛΕΣ	8.710,00 €	ΓΡΑΜΜΗ 16
	61.040,62 €	

Πιο συγκεκριμένα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εταιρεία της οποίας είναι διαχειριστής και μέτοχος με ποσοστό 70%, προέβη σε μεταφορές χρηματικών ποσών από τον τραπεζικό της λογαριασμό προς στους δικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς, ως προσωρινή του ταμειακή διευκόλυνση.

Για την εταιρεία, ισχυρίζεται ότι στο φορολογικό έτος 2020 η εταιρεία παρουσίασε ζημιές ύψους 50.888,02 λόγω της πανδημίας του covid και το κλείσιμο των θεάτρων και για τον λόγο αυτό μέρος των υποχρεώσεων της καλύφθηκαν από τον ίδιο για να συνεχίσει την λειτουργία της. Το 2021 ισχυρίζεται ότι του επιστράφηκαν τμηματικά χρηματικά ποσά ως έναντι από μελλοντικά της κέρδη.

Ομοίως και για την εταιρεία, ισχυρίζεται ότι εξοφλεί δαπάνες της ίδιας της εταιρείας.

Επειδή, σχετικά με το σύνολο καταβολών για την εξυπηρέτηση των δανείων σημειώνουμε ότι το σύνολο των δανείων που φέρεται να επιβαρύνθηκε ο προσφεύγων με βάση το ποσοστό του ανέρχεται στο ποσό των 7.579,24€. Όμως, από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα προκύπτει ότι το σύνολο των καταβολών, ήτοι 15.158,49€ έχει διενεργηθεί με χρέωση του με αριθμό xxxx-631 τραπεζικού του λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς, στον οποίο ο προσφεύγων είναι ο μοναδικός δικαιούχος. Επιπλέον, από τα ποσά που καταβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα για διάφορες δαπάνες, όπως αυτές ελήφθησαν μέσω της ΠΟΛ. 1033/2013, προκύπτει ότι το σύνολο των καταβληθέντων δόσεων δανείων έτους 2021 ανέρχεται στο ποσό των 15.158,49€. Ως εκ τούτου ο προσφεύγων επιβαρύνεται αποκλειστικά με την αποπληρωμή των δανείων παρά το γεγονός ότι είναι οφειλέτης κατά το 50%. Δεδομένου ότι με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας υπολογίζονται τα πραγματικά εισπραχθέντα εισοδήματα και οι πραγματικά καταβληθείσες δαπάνες, ο έλεγχος ορθά υπολόγισε ως δαπάνη το σύνολο των δόσεων του δανείου αφού κατεβλήθησαν μόνο από τον προσφεύγοντα. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σχετικά με το συνολικό ποσό των 58.639,00€ το οποίο ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι του μετέφεραν οι εταιρείες «.....» ΑΦΜ, «.....» ΑΦΜ και «.....» ΑΦΜ στους τραπεζικούς του λογαριασμούς σημειώνουμε ότι:

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, ο προσφεύγων είναι:

- Εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 70% και διαχειριστής της εταιρείας, με ΑΦΜ από 27/09/2019 έως τις 15/02/2024.
- Ομόρρυθμο μέλος με ποσοστό συμμετοχής 95% και διαχειριστής της εταιρείας, με ΑΦΜ από 15/10/2007 έως και σήμερα.
- Μέλος και νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας με ΑΦΜ από 02/10/2006 έως και σήμερα.

Επειδή, προκειμένου ο προσφεύγων να αιτιολογήσει ότι οι παραπάνω εταιρείες στις οποίες συμμετέχει του μετέφεραν το συνολικό ποσό των 58.639,00€ στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, προσκομίζει:

- Κίνηση του υπ' αριθ. xxxxx-631 τραπεζικού του λογαριασμού στην Τράπεζα Πειραιώς για την περίοδο 31/12/2020-21/01/2022.
- Κίνηση του υπ' αριθ. xxxxx-794 τραπεζικού του λογαριασμού στην Τράπεζα Πειραιώς για την περίοδο 05/01/2021 -31/12/2021.
- Κίνηση του υπ' αριθ. xxxxx358 τραπεζικού του λογαριασμού στην Εθνική Τράπεζα για την περίοδο 01/01/2021-31/12/2021.
- Κίνηση του υπ' αριθ. xxxxx-462 τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί η εταιρεία στην Τράπεζα Πειραιώς για την περίοδο 29/01/2021-31/12/2021.
- Κίνηση του υπ' αριθ. xxxxx-493 τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί η εταιρεία στην Τράπεζα Πειραιώς για την περίοδο 01/01/2021-31/08/2021.
- Κίνηση του υπ' αριθ. xxxxx-424 τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί η εταιρεία στην Εθνική Τράπεζα για την περίοδο 01/01/2021-31/12/2021.
- Καρτέλα του λογαριασμού 33.07.00.0000-..... από τα βιβλία της εταιρείας

Επειδή, από την επισκόπηση και συσχέτιση των ως άνω προσκομισθέντων στοιχείων προκύπτει ότι:

- Συνολικό ποσό 13.260,00€ μεταφέρθηκε από τον υπ' αριθ. xxxxx-462 τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η εταιρεία στην Τράπεζα Πειραιώς στους υπ' αριθ. xxxxx-631 και xxxxx-794 τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί ο προσφεύγων στην τράπεζα Πειραιώς.
- Συνολικό ποσό 5.664,00€ μεταφέρθηκε στους υπ' αριθ. xxxxx-631 και xxxxx-794 και τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί ο προσφεύγων στην τράπεζα Πειραιώς από την εταιρεία, όπως προκύπτει από την αιτιολογία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα. Δεδομένου ότι, αφενός ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας και αφετέρου ότι από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του δεν προκύπτει ποιος είναι ο καταθέτης του υπόλοιπου ποσού των 18.955,00€ (ήτοι 24.619,00€-5.664,00€), δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του ότι η εταιρεία του μετέφερε το ποσό των 24.619,00€, παρά μόνο το ποσό των 5.664,00€. Επιπλέον, η

προσκομισθείσα καρτέλα του λογαριασμού 33.07.00.0000-..... δεν δύναται να ληφθεί υπόψη καθώς δεν φέρει σφραγίδα της εταιρείας.

- Συνολικό ποσό 20.760,00€ μεταφέρθηκε από τους υπ' αριθ. xxxxx-493 και xxxxx-424 τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί η εταιρεία στην Τράπεζα Πειραιώς και στην Εθνική Τράπεζα αντίστοιχα στους υπ' αριθ. xxxxx-631, xxxxx-794 και xxxxx 358 τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί ο προσφεύγων στην τράπεζα Πειραιώς και Εθνική Τράπεζα αντίστοιχα.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω προκύπτει ότι το συνολικό ποσό των 39.684,00€ (ήτοι 13.260,00€+5.664,00€+20.760,00€) αφορά αναλήψεις/μεταφορές από επιχειρήσεις στις οποίες συμμετέχει ο προσφεύγων. Συνεπώς, ο Πίνακας Ανάλυσης Ρευστότητας τροποποιείται ως ακολούθως:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01- 31/12/2021	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01- 31/12/2021
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	728,17	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	268,81
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ),	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	39.684,00	3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχειρήσεων	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα		4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	3.444,80	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.	5.438,21	6. Αγορές εμπορ/των, α',β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	15.158,49
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	2.444,38
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	

11. Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	63.714,83
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	
		16. Λοιπέ περιπτώσεις αναλώσεων	19.814,41
ΣΥΝΟΛΟ	49.295,18	ΣΥΝΟΛΟ	101.400,92

και προκύπτει το παρακάτω αποτέλεσμα:

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 01/01-31/12/2021
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	49.295,18
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	101.400,92
Διαφορά	-52.105,74

Η τελική φορολογητέα διαφορά βάσει της παρούσας απόφασης, απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
2021	3.444,84	55.550,58	55.550,58

Επειδή, ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει η αιτία λήψης του ανωτέρου συνολικού ποσού των 39.684,00€, καθώς ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει για ποιον λόγο εισέπραξε το παραπάνω ποσό από τις εταιρείες «.....» ΑΦΜ, «.....» ΑΦΜ και «.....» ΑΦΜ, ήτοι δεν αποδεικνύει ότι το ως άνω ποσό αφορά ταμειακή διευκόλυνση ή εξόφληση δαπανών των ως άνω εταιρειών, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, δύναται να διερευνηθεί το επίμαχο ποσό των 39.684,00€ με έτερο έλεγχο του προσφεύγοντα ή των ως άνω εταιρειών, δεδομένων των διατάξεων περί παραγραφής.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της υπ' αριθ. /19.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2021

Η υπ' αριθ. /19.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	5.141,04	95.234,58	55.550,58	50.409,54
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		30.290,62	17.194,90	17.194,90
Πρόστ. φόρου άρ. 58 ΚΦΔ (άρ. 54 ν.5104/2024)			15.145,31	8.597,45	8.597,45
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή			45.435,93	25.792,35	25.792,35

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.