



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07/05/2025

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

Αριθμός απόφασης: 778

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332249
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις».
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

4. Την υπ' αρ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση περιπτέρου, φόρος ύψους 90.819,16€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 45.409,58€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 22.939,40€, ήτοι συνολικό ποσό 159.168,14€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, από την οποία προέκυψε μη δηλούμενο φορολογητέο εισόδημα ύψους 276.780,85€, το οποίο θεωρήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013 και φορολογήθηκε με συντελεστή 33%, σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 10.12.2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 ν. 5104/2024 του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ' αρ.εντολής του Προϊσταμένου του.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Στο πλαίσιο αυτών, κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της περίπτωσης β' (τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται

σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς και της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου (το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησής του επιλέχθηκε η τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου, ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 5104/2024.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παρά το νόμο επιλογή από τον έλεγχο εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου στο φορολογικό έτος 2018. Η επιλογή εφαρμογής νομικού πλαισίου που θεσπίστηκε το πρώτον το 2023 για να θεμελιώσει αντικείμενο φόρου για το φορολογικό έτος 2018, συνιστά απαγορευμένη αναδρομική επιβολή φόρου και για το λόγο αυτό η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει νομικά πλημμελής και ακυρωτέα.
2. Μη τήρηση της προσήκουσας διαδικασίας για την επιλογή της τεχνικής εμμέσου ελέγχου. Παραβίαση ουσιώδους τύπου.
3. Ακυρότητα πράξης λόγω αναιτιολόγητης επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου.
4. Ουσία αβάσιμο των συμπερασμάτων του ελέγχου. Τα ταμειακά διαθέσιμα στην έναρξη του 2018 ανερχόταν στο ποσό των 29.938,72€, βάσει των εσόδων της επιχείρησης των πέντε τελευταίων ημερών του 2017, όπως αυτά προκύπτουν από τα ημερήσια δελτία –Ζ- της φορολογικής ταμειακής μηχανής. Περαιτέρω έλαβε δάνεια συνολικού ύψους 230.000,00€ από τρίτα πρόσωπα κατά το έτος 2018, τα οποία αποδεικνύονται από συμβάσεις δανείου, οι οποίες φέρουν βέβαιη ημερομηνία.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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, στο άρθρο 83 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «31. Με απόφαση του Διοικητή:..... β) δύναται να ορίζεται ειδικός τρόπος διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες

ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα 33. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1 του άρθρου 32, περί μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ο τρόπος εφαρμογής τους, καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.....

Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 όπως ίσχυε στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2018, πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 14 του ν. 5073/2023 (ΦΕΚ Α' 204/11-12-2023) : «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας..... 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

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

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

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

οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.....».

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

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο προϊστάμενος της προαναφερθείσας φορολογικής αρχής, εξέδωσε για το φορολογικό έτος 2018 την υπ' αρ. εντολή μερικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος. Ακολούθως, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο βάσει της Α 1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, στο πλαίσιο του άρθρου 11 της οποίας, εξετάστηκαν οι προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές, προκειμένου να εξακριβωθεί το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο εν λόγω έτος

Ειδικότερα, στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2018 διαπιστώθηκε η μη έκδοση από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος φορολογικού στοιχείου διακίνησης, για την μεταφορά εμπορευμάτων συνολικής αξίας περίπου 100,00€ και του επιβλήθηκε πρόστιμο με την υπ' αρ. 375/2018 ΑΕΠ. Περαιτέρω, για το ίδιο έτος διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημά του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του.

Η φορολογική αρχή στη συνέχεια κρίνοντας ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 1 β και 2 του Ν. 4172/2013, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024,

επιλέγοντας ως καταλληλότερη έμμεση τεχνική την μέθοδο της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, από τη φορολογική αρχή τεκμηριώθηκε επαρκώς και με ρητή αναφορά στις ισχύουσες διατάξεις ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο φορολογικό έτος 2018, με βάση την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

Επειδή δεν τίθεται ζήτημα αναδρομικής εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι στην υπό κρίση περίπτωση ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όπως αυτές ίσχυαν στο φορολογικό έτος 2018, ήτοι πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 14 του ν. 5073/2023 (ΦΕΚ Α' 204/11-12-2023).

Κατόπιν των ανωτέρω ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «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. 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».

Επειδή με την ΠΟΛ 1050/17-02-2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014)της ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/07.04.2014, (Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του

άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού): «..... Άρθρο 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.....».

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο αρμόδιος ελεγκτής μετά την διαπίστωση ότι για το φορολογικό έτος 2018 συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου) εισηγήθηκε με το από 17/10/2024 υπηρεσιακό σημείωμα τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος βάσει της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου (source and application of funds method).

Η εισήγηση του ελεγκτή έγινε αποδεκτή από τον Προϊστάμενο του τμήματος, τον Υποδιευθυντή της Γ' υποδιεύθυνσης και τον Προϊστάμενο του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και εκδόθηκε η με αρ. απόφαση για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του φορολογικού έτους 2018, η οποία επιλέχθηκε ως η πλέον κατάλληλη και συμβατή για τον εν λόγω έλεγχο. Συγκεκριμένα, το σύνολο των στοιχείων που ήταν διαθέσιμα στην υπηρεσία σε συνδυασμό με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά τη ελεγχόμενης οντότητας (αντικείμενο εργασιών, χαρακτηριστικά λειτουργίας) συνέκλιναν στην απόφαση για εφαρμογή της μεθόδου της ανάλυσης της ρευστότητας, προκειμένου να εξακριβωθεί μέσω της συγκεκριμένης μεθοδολογίας εάν ο προσφεύγων διέθετε την απαιτούμενη ρευστότητα, ώστε από το σύνολο των πηγών κεφαλαίων /εσόδων, επιχειρηματικών και προσωπικών, να μπορεί να καλύψει το σύνολο των αναλώσεων κεφαλαίου/εξόδων του (επιχειρηματικών και προσωπικών).

Επειδή η εν λόγω απόφαση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής ανήκει στην μεγάλη και ετερόκλητη κατηγορία των μη εκτελεστών διοικητικών πράξεων, οι οποίες παράγουν έννομα αποτελέσματα στο εσωτερικό της Διοίκησης αλλά δεν επιφέρουν άμεση μεταβολή στον εξωτερικό νομικό κόσμο, ήτοι συγκεντρώνει τα υπόλοιπα στοιχεία της διοικητικής πράξης, δηλαδή προέρχεται από διοικητικό όργανο, εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον, παράγει έννομα αποτελέσματα στο εσωτερικό της Διοίκησης, αλλά δεν επιφέρει μεταβολή στον εξωτερικό νομικό κόσμο, δεν παράγει δηλαδή νομικώς δεσμευτικές εξωδιοικητικές συνέπειες και

δεδομένου ότι από τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις δεν προβλέπεται η κοινοποίησή της στον προσφεύγοντα, παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων προβάλλει αόριστα τον ισχυρισμό ότι η συγκεκριμένη έμμεση τεχνική ελέγχου αφορά άλλου είδους επιχειρήσεις, με αποτέλεσμα η εφαρμογή της στην υπό κρίση περίπτωση να έχει ως αποτέλεσμα την συντέλεση ανεπανόρθωτης βλάβης, η οποία δεν δεν δύναται να επανορθωθεί, παρά μόνο με την ακύρωση της καταλογιστικής πράξης.

Επειδή σε αντίθεση με τις αόριστες αιτιάσεις του προσφεύγοντος, η αρμόδια φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις και τις σχετικές εγκυκλίους, προκρίνοντας την συγκεκριμένη μέθοδο για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, ενώ οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) *«2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.....».*

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: *«6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».*

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

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

Επειδή στο άρθρο 86 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70».

Επειδή στο άρθρο 39 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

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

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

στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.... Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσίαΆρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου. Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1270/24.12.2013:«1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method).Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

- 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
- 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).....

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31/12/200Χ).

2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).

.....ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους έμμεσων τεχνικών)..... 4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές. Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμοδία Δ.Ο.Υ, κ.λπ.) .Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών 8) Η συμπλήρωση του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά » στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης είναι απαραίτητη. Στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης

τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν.9).....10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα : Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές - υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης».

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

Επειδή 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 ελλείπει 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 εν προκειμένω το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, εφαρμόζοντας τις προβλεπόμενες διατάξεις που διέπουν την έμμεση τεχνική ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας, προσδιόρισε την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη βάσει των κεφαλαίων/εσόδων αλλά και των δαπανών-αναλώσεων που πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα ως εξής:

	2018
Σύνολο Κεφαλαίων/Εσόδων	1.502.692,06€
Σύνολο Αναλώσεων	1.779.472,91€
Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη	-276.780,85€

Επειδή στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, η αρμόδια φορολογική αρχή αιτήθηκε από τον προσφεύγοντα με την με αριθμό πρωτοκόλλου επιστολή, την συμπλήρωση των εντύπων «διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία» την 31/12/2017 και την 31/12/2018 και «ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης», προκειμένου να συγκεντρώσει πληροφορίες για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας. Ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής για συμπλήρωση των παραπάνω εντύπων αν και έλαβε γνώση επ' αυτών.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων με το με αριθμό πρωτοκόλλουυπόμνημά του, το οποίο υποβλήθηκε ως απάντηση στο με αρ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024, επικαλέστηκε διαθέσιμα μετρητά, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει πίνακα πραγματικών διαθεσίμων κατά την 31/12/2017. Η φορολογική αρχή από την άλλη διαπίστωσε ότι, βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων εμφανίζει συνεχείς ζημίες από το φορολογικό έτος 2011 (10/05/2011 ημερομηνία έναρξης εργασιών) έως και το φορολογικό έτος 2017, συνολικού ποσού 111.350,88€.

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 οι επικαλούμενες εισπράξεις των τελευταίων πέντε ημερών του 2017 της επιχείρησής του, δεν δύναται να αποτελέσουν απόδειξη περί ύπαρξης διαθεσίμων μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος την 01/01/2018, στο βαθμό που δεν συνοδεύονται από τον προαναφερθέντα πίνακα διαθέσιμου κεφαλαίου, στον οποίο πέρα από τα πραγματικά εισοδήματα συμπεριλαμβάνονται και οι πραγματοποιηθείσες πραγματικές δαπάνες (επιχειρηματικές και προσωπικές) της αντίστοιχης περιόδου.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι κατά το έτος 2018 έλαβε δάνεια από ιδιώτες συνολικής αξίας 230.000,00€, για τα οποία υφίστανται ιδιωτικά συμφωνητικά με βέβαιη χρονολογία,. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τρία ιδιωτικά συμφωνητικά, συναφθέντα δύο στις 10/04/2018 ποσού 100.000,00€ & 70.000,00€ αντίστοιχα και ένα στις 22/10/2018 ποσού 60.000,00€, με βέβαιη χρονολογία, καθώς θεωρήθηκε, στο Κέντρο Εξυπηρέτησης Πολιτών του Δήμου Νεάπολης Συκεών αυθημερόν, το γνήσιο της υπογραφής του εκάστοτε δανειστή(Α.Φ.Μ.), (Α.Φ.Μ.) και(Α.Φ.Μ.), και προσφεύγοντος (δανειολήπτη).

Επειδή, ο προσφεύγων δύναται, καταρχήν, να επικαλεσθεί έναντι της Φορολογικής Διοίκησης ότι μέρος των διαφορών που προέκυψαν μεταξύ του αθροίσματος των πηγών κεφαλαίων/εσόδων και του αθροίσματος των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων προέρχονται από ληφθέντα δάνεια που του χορήγησαν τρίτοι. Ωστόσο, προκειμένου να τεκμηριωθεί επαρκώς ένας τέτοιος ισχυρισμός του φορολογούμενου, αφ' ης στιγμής ο προσφεύγων δεν τα ανέγραψε στο σχετικό ερωτηματολόγιο περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και συνθηκών διαβίωσης, ούτε αποδεικνύεται η πίστωση των ποσών των δανείων σε τραπεζικούς λογαριασμούς του σε ορισμένο χρονικό σημείο στο παρελθόν, δεν αρκεί η επίκληση και μόνον των εν λόγω ιδιωτικών

συμφωνητικών αλλά πρέπει επιπλέον να προκύπτει, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης, ότι οι δαπάνες που περιλαμβάνονται στη στήλη αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων καλύφθηκαν πράγματι από τα ληφθέντα ποσά δανείων ή άλλως, να έχουν ακολουθήσει, να προκύπτει μέσω των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή και του προσφεύγοντος, η καταβολή και λήψη των ποσών των δανείων.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα δεν αποδεικνύεται η λήψη των χρημάτων των φερόμενων δανείων από τον προσφεύγοντα ούτε η καταβολή αυτών από τραπεζικούς λογαριασμούς των δανειστών αλλά ούτε η οικονομική δυνατότητα αυτών να διακρατούν τα επίμαχα ποσά εκτός τραπεζικού συστήματος. Περαιτέρω, ούτε από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φερόμενων «δανειστών» δεν προκύπτει η χορήγηση τοιαύτων δανείων.

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

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

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ύπαρξης διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών και λήψης δανείων από ιδιώτες απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

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

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Είδος φόρου	Ποσό
Διαφορά φόρου εισοδήματος	90.819,16€

Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	45.409,58€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	22.939,40€
Σύνολο	159.168,14€

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

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

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.