



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16-09-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1971

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024- ΦΕΚ Α΄ 58/2024) εφεξής Κ.Φ.Δ.

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.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία **18-04-2024**, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου (ELENXIS), ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., ασκούνται ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών», που εδρεύει στην οδό «.....», Τ.Κ., Νομού Μαγνησίας, κατά των με αριθμό: α)/19.03.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, β)/19.03.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, γ)/19.03.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020, δ)/19.03.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021, ε)/19-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020 και στ)/19-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 30-04-2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS), ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δι' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./19.03.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ύψους 32.235,47€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ύψους 16.117,74€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 6.206,98€, ήτοι **συνολικά ποσό 54.560,19€**.

Με την υπ' αριθμ./19.03.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ύψους 52.404,33€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ύψους 26.202,17€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 11.704,26€, ήτοι **συνολικά ποσό 90.310,76€**.

Με την υπ' αριθμ./19.03.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ύψους 81.852,61€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ύψους 40.926,31€, ήτοι **συνολικά ποσό 122.778,92€**.

Με την υπ' αριθμ./19.03.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ύψους 58.182,83€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ύψους 29.091,42€, ήτοι **συνολικά ποσό 87.274,25€**.

Με την υπ' αριθμ./19-03-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου, αυξήθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο από το ποσό των 39.927,69€ βάσει δηλώσεως σε 41.743,16€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των **1.815,47€**.

Με την υπ' αριθμ./19-03-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου, αυξήθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο από το ποσό των 66.904,63€ βάσει δηλώσεως σε 75.934,68€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των **9.030,05€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης Α 1293/23-07-2019 (Φ.Ε.Κ. Β' 3085/31-07-2019) και του άρθρου 23 του Ν. 4987/2022, για τα φορολογικά έτη 2018 έως 2021, δυνάμει της υπ' αριθμ./22-03-2023 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Με την από 19/03/2024 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διαπιστώθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε.) και στα τέσσερα (4) ελεγχόμενα φορολογικά έτη, σύμφωνα με την οποία το ποσό του δηλούμενου ατομικού εισοδήματός του δεν επαρκεί για την κάλυψη των ατομικών του δαπανών διαβίωσης και κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμ./07-02-2024 αιτιολογημένης απόφασης της Προϊσταμένης της, προσδιορίσθηκε το φορολογητέο εισόδημά του και με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «**ανάλυσης ρευστότητας**», η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε (5) έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω νόμου. Ακολουθώντας, από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε επιπλέον ποσό εισοδήματος, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2020 και 2021, το οποίο εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και επομένως λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα (κέρδος) από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα, από την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 15 §3 του Ν. 4987/2022 που αποτυπώνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/17) της Α.Α.Δ.Ε. και ιδιαίτερα στα χρονικά διαστήματα, 01-01/31-12-2018, 01-01/31-12-2020 και 01-01/31-12-2021, διαπιστώθηκαν πιστώσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς ποσών, 22.898,50€, 10.745,28€ και 177.155,09€, αντίστοιχα, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα, καθώς δεν απέδειξε την πραγματική αιτία προέλευσής τους, είτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδικές διατάξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Το ζητούμενο λογιστικό αποτέλεσμα προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε στην Α.Α.Δ.Ε.. Παράνομα και αυθαίρετα εφαρμόστηκε το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013.

Δεύτερος λόγος

Εσφαλμένη υπαγωγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και εσφαλμένη εφαρμογή τους. Παράνομη και ανεπαρκής αιτιολογία. Λανθασμένη εφαρμογή του νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων 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 στοιχεία και

στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

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

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

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (Σ.τ.Ε. 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, ΟΛ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΠΛΗΡΩΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 28 ΤΟΥ Κ.Φ.Ε. ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ «ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 4987/2022 : «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του Ν. 4223/2013, η παράγραφος 1 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, σύμφωνα με την Ε. 2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 Ν. 4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013... 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ., 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 Κ.Φ.Δ., 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. 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 Υπ. Οικ. ΠΟΛ. 1050/25-5-2014 «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 1 - Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης** ορίζεται ότι: 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 σύζυγό 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 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 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.. 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/συμετοχές 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 αποκρουθείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής: Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω. Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογούμενους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα από τις τεχνικές ελέγχου. Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογούμενους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις. Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του Ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/ διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.{..} **Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου.** ... Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων

και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος».

Επειδή, με τη ΠΟΛ. 1171/4-4-2013 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων, σύμφωνα με την οποία: «.....κατά την άντληση στοιχείων από τους φορολογούμενους (φυσικά πρόσωπα) ορίζονται τα ακόλουθα έντυπα: α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία, β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων και γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο. Τα έντυπα αυτά μπορεί να τροποποιούνται/συμπληρώνονται από τον ελεγκτή ανάλογα με τα δεδομένα του φακέλου κάθε υπόθεσης. Θα επιδίδονται στο φορολογούμενο μαζί με την εντολή ελέγχου ή χωριστά, αλλά οπωσδήποτε με τη συνοδεία επιστολής προς το φορολογούμενο, ο τύπος της οποίας επισυνάπτεται στην παρούσα εγκύκλιο. Ο φορολογούμενος συμπληρώνει τα έντυπα και προσκομίζει κάθε αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Συγκεκριμένα: α) Το έντυπο Διαθεσίμων Περιουσιακών στοιχείων θα επιδίδεται σε δύο αντίτυπα στο φορολογούμενο. Το ένα θα συμπληρώνεται με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου και το άλλο με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την λήξη της ελεγχόμενης περιόδου. Παράδειγμα: Αν η ελεγχόμενη περίοδος είναι από 1/1/2003 έως την 31/12/2010 θα συμπληρωθούν τα έντυπα με ημερομηνίες 1/1/2003 και 31/12/2010. Ειδικά σε περιπτώσεις όπου προκύπτει σημαντική απόκλιση στα περιουσιακά στοιχεία (κάθε μορφής) που αναγράφηκαν στα αντίστοιχα έντυπα έναρξης-λήξης της ελεγχόμενης περιόδου θα επιδίδονται στο φορολογούμενο προς συμπλήρωση έντυπα για τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης. Αν τα ελεγχόμενα έτη δεν είναι συνεχή θα συμπληρωθούν έντυπα για την έναρξη και τη λήξη κάθε διαχειριστικής περιόδου. Για την απόδειξη των αναγραφόμενων στο έντυπο περιουσιακών στοιχείων ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει όλα τα σχετικά έγγραφα/δικαιολογητικά που αποδεικνύουν την ακρίβεια των αναγραφέντων στοιχείων, όπως τίτλους ή συμβόλαια αγοράς ακίνητης περιουσίας, αποδεικτικά έγγραφα ανέγερσης ακινήτων (άδεια οικοδομής, νομιμοποιήσεις, ΕΚΚΟ και λοιπά έγγραφα που μπορούν να υποστηρίξουν τα αναγραφόμενα για την ακίνητη περιουσία), τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των κινητών μέσων, τίτλους ή συμβόλαια ή πράξεις απόκτησης συμμετοχών και λοιπών χρεογράφων, βεβαιώσεις/πιστοποιητικά ή αντίγραφο βιβλιαρίου καταθέσεων ενημερωμένο με τα διαθέσιμα ποσά κατά την έναρξη ή λήξη της ελεγχόμενης χρήσης και τους δικαιούχους των ποσών αυτών, τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των λοιπών επενδυτικών στοιχείων (έργων τέχνης, συλλογών, τιμαλφών και λοιπών στοιχείων αξίας εκάστου 5000 ευρώ και άνω), έγγραφα που να υποστηρίξουν τις τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων (ονόματα, ποσά κ.λπ.). Στο έντυπο συμπεριλαμβάνεται δήλωση του φορολογουμένου για τα μετρητά που κατείχε σε νομίσματα κάθε μορφής. Σε περίπτωση που δεν συμπληρωθεί, θεωρείται από τον έλεγχο ότι ο/η φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά, κατά την έναρξη ή λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης περιόδου ή Χρήσης. β) Το έντυπο ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών- υποχρεώσεων επιδίδεται στο φορολογούμενο σε ένα (1) αντίτυπο, επί του οποίου παρέχει στοιχεία για όλα τα έτη για τα οποία ελέγχεται. Στο έντυπο αυτό παρέχονται πληροφορίες για τον τρόπο διαβίωσης του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, για τις μεταβολές των περιουσιακών τους στοιχείων και για τις υφιστάμενες υποχρεώσεις τους για όλα τα ελεγχόμενα έτη. γ) Το έντυπο Επιστολή προς το φορολογούμενο συνοδεύει υποχρεωτικά τα δύο προηγούμενα έντυπα, περιέχει την προθεσμία που δίδεται στο φορολογούμενο για συμπλήρωση αυτών και την πράξη κοινοποίησης»

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 της Γ.Γ.Δ.Ε., με Θέμα (Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται

σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/4.7.2013. **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.). 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης). 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου. 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως: α) μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών), β) εισόδημα από κινητές αξίες, γ) εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, δ) δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και ε) εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ. 2 του άρθρου 4 Κ.Φ.Ε. 6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ. 7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης). 8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/ οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης). 9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη. 10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. 11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές (επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. 12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. 13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. 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 31/12/200X). 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 ΚΦΑΣ). 3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικές επιχειρήσεις) 4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων 5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών) περιλαμβάνονται: ανεγέρσεις οικοδομών, αγορές ΕΙΧ, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, πλοίων -σκαφών ,αναψυχής αεροσκαφών, και επενδυτικών αγαθών καθώς και οι δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις αυτών .6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας 7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων. 8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο). Το ποσό των τόκων ανάλογα με το είδος του δανείου (προσωπικό/ επαγγελματικό) συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες είτε στις προσωπικές /οικογενειακές είτε στις επαγγελματικές. 9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες. 10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής. 11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών). 12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. 13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. 14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους. 15) Η μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών έχει μειωθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η μείωση θα καταχωρηθεί στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων / Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών».....{..}. Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης...{..} **ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους εμμέσων 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 αρμόδια 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. Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ όψη εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. 5) Ως προς τις δαπάνες που αφορούν δίκτυα κοινής ωφέλειας, σταθερή /κινητή τηλεφωνία, δίδακτρα ιδιωτικών σχολείων - κολλεγίων, ασφάλιστρα ΕΙΧ αυτοκίνητων, δικύκλων, ασφαλιστικά προγράμματα ζωής, υγείας, συνταξιοδότησης, κ.λπ., ασφάλιστρα ακίνητων, κινητών περιουσιακών στοιχείων, σε περίπτωση μη αναγραφής ποσού στο ερωτηματολόγιο, ούτε προσκόμισης στοιχείων που να αποδεικνύουν το ποσό της δαπάνης, θα καλείται ο ελεγχόμενος να συμπληρώσει υπεύθυνη δήλωση και να δηλώσει το ποσό της δαπάνης για κάθε ελεγχόμενο έτος. Ο έλεγχος δύναται να επαληθεύσει τα στοιχεία ή να ζητά αυτά από τις αρμόδιες υπηρεσίες σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο. 6) Ως προς την δαπάνη μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αυτές συμπληρώθηκαν στο Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές - υποχρεώσεις, ο ελεγχόμενος υποχρεούται να παράσχει στοιχεία που αφορούν την σχετική δαπάνη λόγω της χρήσης πιστωτικών καρτών προσκομίζονται τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος δύναται να ζητά τέτοια στοιχεία από τις αρμόδια πιστωτικά ιδρύματα σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο. 7) Ο ελεγχόμενος (επιτηδευματίας) θα καλείται να παράσχει στοιχεία σε σχέση με τα υπόλοιπα απαιτήσεων/ εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες (επαγγελματικές προσωπικές) κ.λπ. καθώς και των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό. 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) Επαγγελματικές / προσωπικές / οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών. 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, εκ του υφιστάμενου και ως άνω προπαρατεθειμένου νομικού πλαισίου προκύπτει ρητώς ότι, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση έμμεσες μεθόδους ελέγχου, εφόσον έστω και μόνο το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης, καθώς και όταν διαπιστώνεται προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν. 4987/2022 εκδόθηκε η απόφαση 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 (Κ.Φ.Ε.), προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση την έμμεση τεχνική της «ανάλυσης ρευστότητας», όπως ορίζει το άρθρο 27 του Ν. 4987/2022.

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1293/2019 (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 ελέγχου».

Επειδή από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2018 και το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος στον προσφεύγοντα, για τα δηλωθέντα ατομικά εισοδήματά του και τις ατομικές του δαπάνες, δεδομένου ότι υπέβαλε ατομικά δήλωση, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2018
	Του υπόχρεου €
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (έτους 2018)	(91.614,28)
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	5,78
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΑΤΟΜΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00
1. Φόροι	3.045,53
2. Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	14.607,96
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	17.653,49

Από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι, στο κρινόμενο φορολογικό έτος πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης ατομικής οντότητας, **με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας», που εφάρμοσε η φορολογική αρχή κατόπιν της υπ' αριθμ./07-02-2024 αιτιολογημένης απόφασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου, καθότι το ποσό του δηλούμενου ατομικού εισοδήματος του προσφεύγοντος, μηδενικού ποσού,**

δεν επαρκεί για την κάλυψη των ατομικών του δαπανών διαβίωσης, συνολικού ποσού 17.653,49€.

Επειδή από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2019 και το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος στον προσφεύγοντα, για τα δηλωθέντα ατομικά εισοδήματά του και τις ατομικές του δαπάνες, δεδομένου ότι υπέβαλε ατομικά δήλωση, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2019
	Του υπόχρεου €
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (έτους 2019)	(129.694,98)
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	2,81
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΑΤΟΜΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00
1. Φόροι	1.629,89
2. Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	14.556,27
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	16.186,16

Από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι, στο κρινόμενο φορολογικό έτος πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης ατομικής οντότητας, *με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας»*, που εφάρμοσε η φορολογική αρχή κατόπιν της υπ' αριθμ./07-02-2024 αιτιολογημένης απόφασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου, καθότι το ποσό του δηλούμενου ατομικού εισοδήματος του προσφεύγοντος, μηδενικού ποσού, δεν επαρκεί για την κάλυψη των ατομικών του δαπανών διαβίωσης, συνολικού ποσού 16.186,16€.

Επειδή από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2020 και το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος στον προσφεύγοντα, για τα δηλωθέντα ατομικά εισοδήματά του και τις ατομικές του δαπάνες, δεδομένου ότι υπέβαλε ατομικά δήλωση, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2020
	Του υπόχρεου €
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (έτους 2020)	(80.222,67)
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	2,99
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΑΤΟΜΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00
1. Φόροι	1.396,78
2. Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	14.476,06
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	15.872,84

Από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι, στο κρινόμενο φορολογικό έτος πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης ατομικής οντότητας, *με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας»*, που εφάρμοσε η φορολογική αρχή κατόπιν της υπ' αριθμ./07-02-2024 αιτιολογημένης απόφασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου, καθότι το ποσό του δηλούμενου ατομικού εισοδήματος του προσφεύγοντος, μηδενικού ποσού, δεν επαρκεί για την κάλυψη των ατομικών του δαπανών διαβίωσης, συνολικού ποσού 15.872,84€.

Επειδή από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2021 και το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος στον προσφεύγοντα, για τα δηλωθέντα ατομικά εισοδήματά του και τις ατομικές του δαπάνες, δεδομένου ότι υπέβαλε ατομικά δήλωση, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2021
	Του υπόχρεου €

1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (έτους 2021)	(49.790,96)
2. Τόκοι ημεδαπής	0,90
3. Μερίσματα ημεδαπής	309,90
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΑΤΟΜΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00
1. Φόροι	1.329,33
2. Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	14.569,76
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	15.899,09

Από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι, στο κρινόμενο φορολογικό έτος πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης ατομικής οντότητας, *με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας», που εφαρμόσε η φορολογική αρχή κατόπιν της υπ' αριθμ./07-02-2024 αιτιολογημένης απόφασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου, καθότι το ποσό του δηλούμενου ατομικού εισοδήματος του προσφεύγοντος, μηδενικού ποσού, δεν επαρκεί για την κάλυψη των ατομικών του δαπανών διαβίωσης, συνολικού ποσού 15.899,09€.*

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι: «η επιλογή από τον έλεγχο της μεθόδου της τεχνικής της «ανάλυσης ρευστότητας», δεν στοιχειοθετείται επαρκώς, ούτε και αιτιολογείται ειδικώς, όπως απαιτούν οι ως άνω διατάξεις του νόμου, διότι αναφέρεται από τον έλεγχο, ότι το ποσό του δηλούμενου σε κάθε χρήση εισοδήματος **δεν επαρκεί** για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης, χωρίς να λαμβάνει υπόψη ότι, δήλωσε **«ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών»**, {κωδικοί 787} δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (Ε1) ποσών, 27.000,00€, 27.000,00€, 25.500,00€ και 24.800,00€, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018 έως 2021, αντίστοιχα, η οποία φορολογήθηκε κατά τα προηγούμενα έτη και ως εκ τούτου δεν προκύπτει ζήτημα εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας», για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Επιπλέον, υποστηρίζει ότι: α) δεν είναι σύννομη η προσφυγή στην έμμεση τεχνική ελέγχου, καθώς ήταν εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (απλογραφικά βιβλία), τα οποία προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή και στον οποίο άλλωστε προέβη αυτή, καθόσον **δεν διαπιστώθηκαν περαιτέρω παρατυπίες ή διαφορές σε σχέση με την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία συντάχθηκαν σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ. και β) η αυθαίρετη χρήση και η λανθασμένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αντίκειται στο Σύνταγμα.**»

Επειδή, το «**μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών**» για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης, είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, **δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα** που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ήτοι εισόδημα που έχει προκύψει για κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος και εμπίπτει σε μία από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου κατηγορίες (μισθωτή εργασία – συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του πραγματικού συνολικού εισοδήματος, στον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τα άρθρα, 30 παρ. 1 και 34 παρ. 2 περ. ζ' του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, η απουσία καταλογισμού φορολογικής παράβασης στον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων (απλογραφικά βιβλία) και έκδοσης των φορολογικών στοιχείων αξίας, κατά τις συνδυασμένες διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4987/2022, **δεν ασκεί επιρροή στον προσδιορισμό του εισοδήματος με την «έμμεση μέθοδο προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα» κατά τις ειδικότερες προβλέψεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ήτοι εφόσον «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», καθώς αρκεί να συντρέχει μία μόνο από τις προϋποθέσεις που θέτει η εν λόγω διάταξη.**

Επειδή, περαιτέρω από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων (Ε1) προκύπτει ότι, τα πραγματικά ατομικά εισοδήματα του προσφεύγοντος είναι μηδενικά και οι ατομικές του δαπάνες ανέρχονται σε **17.653,49€, 16.186,16€, 15.872,84€** και **15.899,09€**, κατά τα φορολογικά έτη 2018 έως 2021, αντίστοιχα. Ως εκ τούτου, το ποσό του δηλωθέντος πραγματικού ατομικού του εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των ατομικών του δαπανών διαβίωσης, με αποτέλεσμα να τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΚΑΤΑΧΡΗΣΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ «ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ» ΚΑΙ ΤΟ ΜΗ ΝΟΜΙΜΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, επιπροσθέτως ο προσφεύγων διατείνεται ότι δεν δικαιολογείται η υπαγωγή του σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου, καθώς δεν διαπιστώθηκε αδυναμία εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος. Ωστόσο, ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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, όπως εν προκειμένω, χωρίς να απαιτείται η πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. σωρευτικά. Το αποτέλεσμα δε του προσδιορισμού του εισοδήματος από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου συγκρίνεται με το εξαγόμενο με λογιστικό τρόπο αποτέλεσμα και επιλέγεται το μεγαλύτερο.

Επειδή, ακολούθως, ο προσφεύγων προβαίνει: α) σε ανεπίτρεπτη κρίση της διακριτικής ευχέρειας του ελεγκτικού οργάνου, καθώς στην προκειμένη περίπτωση είναι πρόδηλο ότι, δε συντρέχει περίπτωση υπέρβασης των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας, αφού τηρούνται πλήρως και ρητά οι προϋποθέσεις που θέτει η διάταξη περί εφαρμογής της έμμεσης ελεγκτικής μεθόδου και β) σε εσφαλμένη και αβάσιμη ερμηνεία του τιθέμενου νομοθετικού καθεστώτος καθώς και των πραγματικών δεδομένων της υπό κρίσης υπόθεσης, ισχυριζόμενος ότι δεν αποδείχτηκε αδυναμία εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος. Ωστόσο, η υπό κρίση προσφυγή της ελεγκτικής αρχής στην εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου **εδράζεται στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)**, σύμφωνα με την οποία το εισόδημα φυσικών προσώπων 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. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), η οποία 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, όπως ρητώς ορίζεται με την υπ' αριθμ. Ε. 2015/31-01-2020.

Επειδή, ο προσφεύγων φέρει το βάρος της απόδειξης των στοιχείων που επικαλείται, ενώ ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις όπου αυτό είναι εφικτό, σύμφωνα με τις παραγράφους 1,2 και 6 της εγκυκλίου Ε. 2015/2020, όπως στην προκειμένη περίπτωση.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4987/2022 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, στην παράγραφο 1 του άρθρου 145 του Κ.Δ.Δ. ορίζεται ότι: «Κάθε διάδικος υποχρεούται να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα που επικαλείται για να στηρίξει τους

ισχυρισμούς του, εκτός αν ο νόμος που διέπει τη σχέση ορίζει διαφορετικά. Οι άλλοι διάδικοι έχουν το δικαίωμα να ανταποδείξουν».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (Σ.τ.Ε. 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το Σ.τ.Ε. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνατότητες τους».

Επειδή, το άρθρο 5 του Συντάγματος ορίζει ότι: «κάθενας έχει δικαίωμα να αναπτύσσει ελεύθερα την προσωπικότητά του και να συμμετέχει στην κοινωνική και οικονομική ζωή της χώρας, εφόσον δεν προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και δεν παραβιάζει το Σύνταγμα ή τα χρηστά ήθη».

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. {...} 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Φορολογική Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του.

Επειδή, ακολούθως, δεν τίθεται ζήτημα επιβολής και είσπραξης φόρου χωρίς τυπικό νόμο, καθότι η φορολογική αρχή εφάρμοσε τον ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και τις πολυγραφημένες διαταγές, αποφάσεις και εγκυκλίους, κατά περίπτωση, που εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή αυτού, ο δε νομοθέτης έλαβε υπόψη του, για τη διαφορετική μεταχείριση, τα αντικειμενικά κριτήρια και τις ιδιαίτερες συνθήκες της κάθε κατηγορίας φορολογουμένων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης.

Επειδή, η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας 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.

Επειδή, με το άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014 ορίζεται ότι, εάν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της πηγής προέλευσης της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, τότε η διαφορά

που προκύπτει καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ήτοι ως «προσαύξησης περιουσίας» και θεωρείται «κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος αξιολογώντας όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, εφάρμοσε την τεχνική της «ανάλυσης ρευστότητας» και από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής αυτής προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» του ελεγχόμενου ποσών, **-98.394,00€**, **-159.477,91€**, **-248.703,16** και **-95.039,99€**, κατά τα φορολογικά έτη 2018 έως 2021, αντίστοιχα, η οποία κρίθηκε ότι εμπίπτει στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ήτοι ότι προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και λογίσθηκε ως «προσαύξηση περιουσίας», όπως παρακάτω:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ		II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	
	2018	2019		2018	2019
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	38.643,15	26.776,71	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	26.776,71	41.718,92
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με απλογραφικά βιβλία Ε.Λ.Π.).			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με απλογραφικά βιβλία Ε.Λ.Π.).		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις			3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	1.182.581,99	1.044.543,73	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές			5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)		
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	5,78	2,81	6. Αγορές εμπορ/των και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση	1.032.608,10	966.544,55

			επαγγελματικής δραστηριότητας		
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7. Επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	239.585,69	205.274,18
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	14.607,96	14.556,27
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη			9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες		
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών			10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.045,53	1.629,89
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων			11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης	3.000,93	1.077,35
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους			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 έτους		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	1.221.230,92	1.071.323,25	ΣΥΝΟΛΟ	1.319.624,92	1.230.801,16

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1050/2014, η αρνητική διαφορά μεταξύ των στηλών «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων, θεωρείται μη δηλωθείσα «φορολογητέα ύλη» και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση, όπως παρακάτω:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2018	2019
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	1.221.230,92	1.071.323,25

(-) II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	1.319.624,92	1.230.801,16
(=) Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου Ανάλυσης Ρευστότητας	(98.394,00)	(159.477,91)

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ		II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	
	2020	2021		2020	2021
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	41.718,92	69.544,54	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	69.544,54	98.120,40
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με απλογραφικά βιβλία Ε.Λ.Π.).			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με απλογραφικά βιβλία Ε.Λ.Π.).		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις			3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	1.367.511,32	1.135.238,55	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές			5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)		
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	2,99	310,80	6. Αγορές εμπορ/των και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	1.312.326,80	981.581,77
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7. Επαγγελματικές	258.735,36	202.326,73

			/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως		
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	14.476,06	14.569,76
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη			9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες		
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών			10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	1.396,78	1.329,33
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων			11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές)	1.456,85	2.205,89
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους			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/νων έτους /νων		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	1.409.233,23	1.205.093,89	ΣΥΝΟΛΟ	1.657.936,39	1.300.133,88

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1050/2014, η αρνητική διαφορά μεταξύ των στηλών «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων, θεωρείται **μη δηλωθείσα «φορολογητέα ύλη»** και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση, όπως παρακάτω:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2020	2021
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	1.409.233,23	1.205.093,89
(-) II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	1.657.936,39	1.300.133,88

(=) Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου Ανάλυσης Ρευστότητας	(248.703,16)	(95.039,99)
--	--------------	-------------

Επειδή, εκ της διατάξεως του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) προκύπτει ότι, η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αποτελεί μια εναλλακτική μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, η χρήση της οποίας εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, όταν διαπιστώνεται η πλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων.

Επειδή, όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, επιλέγεται η τεχνική ελέγχου που κρίνεται προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον. Η επιλογή της προσήκουσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου γίνεται κατά περίπτωση, είτε 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, όταν πρόκειται για την επιλογή μίας εκ των τεχνικών β', γ' και ε', είτε με απλή έγκριση του Προϊστάμενου της ελεγκτικής αρχής, όταν πρόκειται για την επιλογή μίας εκ των τεχνικών α' ή δ' του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/03/2024 θεωρηθείσες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, ουδόλως παραβιάζονται οι ως άνω αρχές και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, για καταχρηστική εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και μη νόμιμο προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων του, με την εφαρμογή της μεθόδου της «ανάλυσης ρευστότητας», κατά τα φορολογικά έτη 2018 έως 2021, κρίνονται αβάσιμοι.

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ «ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ» ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ Ή ΑΙΤΙΑ.

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

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

Επειδή, περαιτέρω, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «Β' Προσαύξηση Περιουσίας. 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, 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. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται

σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του Σ.τ.Ε. (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. Σ.τ.Ε. 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην 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 [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο

φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **N. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)**, στο **άρθρο 3** ορίζεται ότι: «**1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.**».

Επειδή, από τη θεωρηθείσα, στις 19-03-2024, έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος **N. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** της αρμόδιας φορολογικής αρχής προκύπτει ότι: «Από την επεξεργασία των τραπεζικών προϊόντων του ελεγχόμενου, για το υπό έρευνα χρονικό διάστημα (1/1/2018 έως 31/12/2021), ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς, πραγματοποιούνταν καταθέσεις-πιστώσεις ποσών σε μορφή μετρητών, μεταφορών από λογαριασμούς και ως προϊόντα εντολών, είτε από τον ελεγχόμενο, είτε από τρίτους των οποίων τα στοιχεία ταυτοποιήθηκαν, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις δεν κατέστη δυνατό να γίνουν γνωστά τα στοιχεία του καταθέτη. Στη συνέχεια ο έλεγχος κατόπιν της διεξοδικής ανάλυσης και επεξεργασίας των κινήσεων (χρεώσεις/πιστώσεις, αγορές/πωλήσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων του ελεγχόμενου κατέληξε σε πρωτογενείς-αρχικές καταθέσεις-πιστώσεις και λοιπές τραπεζικές συναλλαγές που θεωρεί ότι συνιστούν τα συνολικά «εισοδήματα» του ελεγχόμενου, λαμβάνοντας υπόψη ότι εξαιρέθηκαν καταθέσεις/πιστώσεις προερχόμενες από μεταφορές ποσών από άλλους λογαριασμούς που ανήκουν στον ελεγχόμενο, εκταμιεύσεις δανείων και λοιπές αντιλογιστικές και συμψηφιστικές εγγραφές. Τέλος, δεν συμπεριέλαβαν ποσά που αφορούν **πίστωση τόκων**, καθώς όπως διαπιστώθηκε από τον αντιπαραβολικό έλεγχο δεν προέκυψαν διαφορές, αλλά μόνο πρωτογενείς καταθέσεις. {...} Από τους πίνακες που επεξεργάστηκε ο έλεγχος προκύπτουν «πρωτογενείς» καταθέσεις, ανά φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	«ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ» ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ
2018	1.420.898,61€
2019	1.214.068,44€
2020	1.638.965,27€
2021	1.523.797,93€
ΓΕΝΙΚΟ ΑΘΡΟΙΣΜΑ	5.797.730,25€

{...} Ακολούθως συγκρίνονται ανά «διαχειριστική χρήση», οι «πρωτογενείς» καταθέσεις με τα δηλωθέντα εισοδήματα/έσοδα του ελεγχόμενου, όπως προκύπτουν από τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις (Ε1) και προκύπτει «προσαύξηση περιουσίας» από **παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, η οποία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα**, ανά φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΠΛΕΟΝ Φ.Π.Α. ΑΥΤΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ-ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
2018	1.420.898,61	1.398.000,11	22.898,50€
2019	1.214.068,44	1.222.488,92	Δεν προκύπτουν
2020	1.638.925,27	1.628.179,99	10.745,28€
2021	1.523.797,93	1.346.642,84	177.155,09€

Συνεπώς, τα ποσά των, 22.898,50€, 10.745,28€ και 177.155,09€, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2020 και 2021, αντίστοιχα, θεωρούνται από τον έλεγχο, ότι προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, καθόσον δεν προσκομίστηκαν έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται η προέλευση τους».

Επειδή, από τον προσφεύγοντα δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός αναφορικά με τις πιστώσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, οι οποίες κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή, ως «πρωτογενείς» καταθέσεις και θεωρούνται «κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα», σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, η φορολογική αρχή προσδιόρισε, το καθαρό λογιστικό και φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα από «επιχειρηματική δραστηριότητα», με βάση το λογιστικό προσδιορισμό στον έλεγχο με τις «γενικές φορολογικές διατάξεις», όπως αυτές ίσχυαν, στο ποσό των, -89.441,85€, -127.275,00€, -203.550,84€ και -48.669,95€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 έως 2021, αντίστοιχα, όπως παρακάτω:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ			
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	2018	2019	2020	2021
Πωλήσεις από εμπορική δραστηριότητα	1.178.231,87 €	1.040.879,00 €	1.366.611,32 €	1.132.852,10 €
Αγορές εμπορευμάτων βάσει λογιστικών αρχείων	1.032.608,10 €	966.544,55 €	1.312.326,80 €	981.581,77 €
Κόστος πωλήσεων εμπορ. δραστηριότητας	1.032.608,10 €	966.544,55 €	1.312.326,80 €	981.581,77 €
Μικτό Κέρδος Εμπορικής Δραστηριότητας	145.623,77 €	74.334,45 €	54.284,52 €	151.270,33 €
Λοιπά έξοδα εξαιρουμένων τόκων και αποσβέσεων βιβλίων	254.287,12 €	212.544,16 €	261.211,24 €	203.447,74 €
Πλέον Λογιστικές διαφορές άρθρου 23 ΚΦΕ	2.843,43 €	2.419,98 €	2.475,88 €	1.121,01 €
Πλέον Λογιστικές διαφορές άρθρου 22 ΚΦΕ	11.858,00 €	4.850,00 €	0,00 €	0,00 €
Αποτελέσματα από εμπορική δραστηριότητα ελέγχου	-93.961,92 €	-130.939,73 €	-204.450,84 €	-51.056,40 €
Πλέον προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ – Φορολογικής Βάσης	169,95 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από εμπορική δραστηριότητα	-93.791,97 €	-130.939,73 €	-204.450,84 €	-51.056,40 €
Παροχή Υπηρεσιών	4.350,12 €	3.664,73 €	900,00 €	2.386,45 €
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από παροχή υπηρεσιών	4.350,12 €	3.664,73 €	900,00 €	2.386,45 €
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα συνολικά	(89.441,85) €	(127.275,00) €	(203.550,84) €	(48.669,95) €

Επειδή, επιπροσθέτως η ελεγκτική αρχή, από την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων προσδιόρισε, «πρωτογενείς» καταθέσεις ποσών, 22.898,50€, 10.745,28€ και 177.155,09€, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2020 και 2021, αντίστοιχα, καθότι έκρινε ότι προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και θεωρήθηκε ως «κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα», σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, περαιτέρω, καθόρισε διαφορά στη φορολογητέα ύλη, ποσών, -98.394,00€, -159.477,91€, -248.703,16 και -95.039,99€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 έως 2021, αντίστοιχα, μεταξύ φορολογικού ελέγχου και δηλώσεων, με την τεχνική έλεγχο της «Ανάλυσης Ρευστότητας», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022, της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-05-2013 και των ΠΟΛ., 1270/24-12-2013 και 1171/04.07.2013.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, εφαρμόζοντας τα οριζόμενα στο άρθρο 9 της προαναφερθείσας ΠΟΛ. 1050/2014, προσδιορίζεται τελικά το μεγαλύτερο εισόδημα που προέκυψε από τον έλεγχο, με τις «γενικές φορολογικές διατάξεις», της επεξεργασίας των «χρηματοπιστωτικών δεδομένων» και της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας», κατά φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ (α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (β)	ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΑΠΟ ΤΡΑΠ. ΛΟΓΑΡ. (γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (δ)=μέγιστο [(α),(β),(γ)]
2018	98.394,00€	-89.441,85€	22.898,50€	98.394,00€
2019	159.477,91€	-127.275,00€	0,00€	159.477,91€
2020	248.703,16€	-203.550,84€	10.745,28€	248.703,16€
2021	95.039,99€	-48.669,95€	177.155,09€	177.155,09€

Από τον παραπάνω πίνακα είναι εμφανές ότι, το φορολογητέο εισόδημα στα έτη 2018 έως 2020, προέκυψε με την εφαρμογή της έμμεσης «τεχνικής ρευστότητας», ενώ στο έτος 2021, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος, προέκυψε με τις γενικές διατάξεις, αφού το ποσό από την «προσαύξηση περιουσίας», κατόπιν ελέγχου των πιστώσεων των τραπεζικών του λογαριασμών (ποσού 177.155,09€) ήταν μεγαλύτερο από τη φορολογητέα ύλη που προέκυψε με την εφαρμογή της μεθόδου «ανάλυσης ρευστότητας».

Επειδή, στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βόλου, προκύπτει σαφής, ειδική, επαρκής και εμπειροστατωμένη αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δε γίνονται αποδεκτοί, ως αβάσιμοι.

Επειδή, περαιτέρω, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός, για τις υπ' αριθμ.,/19-03-2024 και/19-03-2024 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικών περιόδων 01/01/2020 – 31/12/2020 και 01/01/2021 – 31/12/2021, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου, για τις οποίες μάλιστα όχι απλά δεν προκύπτουν διαφορές εις βάρος του προσφεύγοντα, αλλά απεναντίας με τις εκδιδόμενες πράξεις μεγαλώνει το ποσό του φόρου για συμψηφισμό στις επόμενες φορολογικές περιόδους των προσβαλλόμενων πράξεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη, της από **18-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS), ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., ασκούντα ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών», που εδρεύει στην οδό «.....», Τ.Κ., Νομού Μαγνησίας, ήτοι την επικύρωση των με αριθμό, α)/19.03.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, β)/19.03.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, γ)/19.03.2024

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020, δ)/19.03.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021, ε)/19-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 και στ)/19-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1) Επί της με αριθμό/19.03.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018.

Φορολογικό έτος 2018		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	1.067,96	98.399,78	98.399,78	97.331,82
	Της συζύγου				
Χρεωστικό ποσό		54,50	32.289,97	32.289,97	32.235,47
Προκαταβολή φόρου		54,52	54,52	54,52	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022			16.117,74	16.117,74	16.117,74
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			6.206,98	6.206,98	6.206,98
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		759,02	55.319,21	55.319,21	54.560,19

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

2) Επί της με αριθμό/19.03.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019.

Φορολογικό έτος 2019		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	1.016,27	159.480,72	159.480,72	158.464,45
	Της συζύγου				
Πιστωτικό ποσό		0,34			52.404,33
Χρεωστικό ποσό			52.403,99	52.403,99	

Προκαταβολή φόρου	54,17	54,17	54,17	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022		26.202,17	26.202,17	26.202,17
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		11.704,26	11.704,26	11.704,26
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	703,83	91.014,59	91.014,59	90.310,76

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

3) Επί της με αριθμό/19.03.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020.

Φορολογικό έτος 2020		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ-ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	2.436,06	248.706,15	248.706,15	246.270,09
	Της συζύγου				
Πιστωτικό ποσό		27,70			81.852,61
Χρεωστικό ποσό			81.824,91	81.824,91	
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022			40.926,31	40.926,31	40.926,31
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		622,30	123.401,22	123.401,22	122.778,92

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

4) Επί της με αριθμό/19.03.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021.

Φορολογικό έτος 2021		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ-ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	3.229,76	177.465,89	177.465,89	174.236,13
	Της συζύγου				
Πιστωτικό ποσό		7,38			58.182,83
Χρεωστικό ποσό			58.175,45	58.175,45	

Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022		29.091,42	29.091,42	29.091,42
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	642,62	87.916,87	87.916,87	87.274,25

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

5)Επί της υπ' αριθμόν/19-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020.

Φορολογική περίοδος 01/01/2020-31/12/2020	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.254.990,02	1.367.376,77	1.367.376,77	112.386,75
Αξία φορολογητέων εισροών	1.346.239,71	1.500.079,91	1.500.079,91	153.840,20
Σύνολο φόρου εκροών	240.988,98	260.887,56	260.887,56	19.898,58
Υπόλοιπο φόρου εισροών	280.916,67	302.630,72	302.630,72	21.714,05
Πιστωτικό υπόλοιπο	39.927,69	41.743,16	41.743,16	1.815,47
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	39.927,69	41.743,16	41.743,16	1.815,47

6)Επί της υπ' αριθμόν/19-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021.

Φορολογική περίοδος 01/01/2021-31/12/2021	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	571.334,82	1.118.607,62	1.118.607,62	547.272,80
Αξία φορολογητέων εισροών	694.898,73	1.130.096,15	1.130.096,15	435.197,42
Σύνολο φόρου εκροών	107.320,85	211.369,09	211.369,09	104.048,24
Υπόλοιπο φόρου εισροών	174.225,48	287.303,77	287.303,77	113.078,29
Πιστωτικό υπόλοιπο	66.904,63	75.934,68	75.934,68	9.030,05

Χρεωστικό υπόλοιπο				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	66.904,63	75.934,68	75.934,68	9.030,05

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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