



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 28/2/2023

Αριθμ. Αποφ.:411

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **31-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **31659** ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες

παροχής γευμάτων από εστιατόριο, ταβέρνα, ψαροταβέρνα, ψησταριά, χωρίς ζωντανή μουσική ή με ορχήστρα λιγότερη των τριών οργάνων, με παροχή σερβιρίσματος», με έδρα, Τ.Κ., και το υπ' αριθμ./23-2-2023 υπόμνημα ελεγκτικών επαληθεύσεων της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης κατόπιν αναπομπής της Υπηρεσίας μας, κατά της υπ' αριθμ.../07-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ' αριθμ./04-11-2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από **31-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό .../07-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 64.804,47€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 32.402,24€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 15.040,95€, ήτοι **συνολικό ποσό 112.247,66€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 07-09-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση δυνάμει της υπ' αριθμ./01-07-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016-2017.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, κοινοποιήθηκε ταχυδρομικά στην προσφεύγουσα επιχείρηση η εντολή ελέγχου και η υπ' αριθμ./07-7-2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018, καθώς και η υπ' αριθμ./10-08-2021 πρόσκληση παροχής πληροφοριών του αρ.14 του ν.4174/2013.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 και απέρριψε δαπάνες καθαρής αξίας άνω των 500€ λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος, ύψους 9.447,41€ στο φορολογικό έτος 2016 και 14.116,34€ στο φορολογικό έτος 2017, καθώς και δαπάνες διαφήμισης λόγω μη καταβολής του τέλους διαφήμισης, συνολικής καθαρής αξίας 1.565,60€ στο φορολογικό έτος 2016 και 1.107,30€ στο φορολογικό έτος 2017. Κατόπιν αυτού, τα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου διαμορφώθηκαν ως εξής:

<u>ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ</u>	
<u>Από επιχειρηματική δραστηριότητα</u>	
<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ</u>	<u>2016</u>
Ακαθάριστα Έσοδα βάσει ελέγχου	384.021,30
Δαπάνες Χρήσης	231.491,67
Αγορές Χρήσης	293.665,39
Ζημίες Χρήσης	-141.135,76
α. Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	0,00
β. Λογιστικές διαφορές παρόντος ελέγχου	11.013,01
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	-130.122,75

<u>ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ</u>	
<u>Από επιχειρηματική δραστηριότητα</u>	
<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ</u>	<u>2017</u>
Ακαθάριστα Έσοδα βάσει ελέγχου	461.026,98
Δαπάνες Χρήσης	219.123,19
Αγορές Χρήσης	332.615,30
Ζημίες Χρήσης	-90.711,51
α. Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	0,00
β. Λογιστικές διαφορές παρόντος ελέγχου	15.223,64
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	-75.487,87

Στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου διαπιστώθηκε ότι στο φορολογικό έτος 2017 υφίστανται δύο παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων και ως εκ τούτου πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος επέλεξε να προσδιορίσει το εισόδημα του προσφεύγοντα στο φορολογικό έτος 2017 με τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας. Στα πλαίσια αυτού του ελέγχου, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την υπ'αριθμ./09-07-2021 επιστολή με επισυναπτόμενα τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης». Ο έλεγχος αξιοποιώντας τις πληροφορίες που παρείχε ο προσφεύγων, τα στοιχεία της

Πολ.1033/2014 και τα στοιχεία από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα προέβη στη σύνταξη του Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας από τον οποίο προέκυψε ότι το σύνολο των διαθέσιμων κεφαλαίων ήταν μικρότερο από τα διαθέσιμα κεφάλαια που αναλώθηκαν εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, με αποτέλεσμα να προκύψει αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη. Τα αποτελέσματα του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με το υπ'αριθμ. .../18-07-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και τις σχετικές προσωρινές πράξεις, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./05-08-2022 υπόμνημα. Ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και εξέδωσε μεταξύ άλλων την προσβαλλόμενη οριστική πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/31-10-2022 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος τα ακόλουθα:

1. Παράβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Γενική και αόριστη η νομοθετική εξουσιοδότηση του άρθρου 27 του ν.4174/2013. Κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.
 2. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Καταχρηστική η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Η ελεγκτική αρχή δεν επικαλείται αδυναμία εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος. Παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.
 3. Παραβίαση του άρθρου 4 της Πολ.1050/2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Παράνομη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.
 4. Μη νόμιμη η επιλογή ανάλυσης ρευστότητας ως μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος. Η φορολογική Διοίκηση προκρίνει άλλες τεχνικές για ελεγχόμενα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.
 5. Πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων ελέγχου. Εσφαλμένη καταγραφή δεδομένων εισροών κεφαλαίων και κατ' επέκταση ο υπολογισμός των αθροισμάτων τους. Η αρνητική διαφορά του ισοζυγίου «Πηγές κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις κεφαλαίων/Εσόδων» αντιμετωπίζεται ως μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη. Ωστόσο, στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται υποχρεώσεις από αγορές και δαπάνες οι οποίες οφείλονται στο τέλος του έτους. Το αν υπάρχει αύξηση πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών αρχής και τέλους χρήσης. Συνεπώς, βασικό στοιχείο για την ορθή εφαρμογή της μεθόδου είναι η τήρηση λογιστικών αρχείων με βάση το διπλογραφικό σύστημα. Η φορολογική αρχή βασίστηκε στην εικασία ότι οι αγορές και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν εντός της ελεγχόμενης χρήσης εξοφλήθηκαν εντός της ίδιας περιόδου.
- Α) Ουδέποτε του επισημάνθηκε η δυνατότητα αναγραφής μετρητών διαθεσίμων κατά την έναρξη και λήξη της ελεγχόμενης χρήσης. Η ίδια η ελεγκτική αρχή στη σελ.14 της έκθεσης ελέγχου προσδιόρισε το διαθέσιμο κεφάλαιο σε 14.300,00€.

Β) Αυθαίρετος και αόριστος ο συνυπολογισμός των δαπανών που περιλαμβάνονται στον κωδικό 049 της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος, καθώς δεν προσδιορίζονται αναλυτικά ποιες είναι αυτές οι δαπάνες και για ποιο λόγο βαρύνουν αποκλειστικά τον προσφεύγοντα. Στον εν λόγω κωδικό περιλαμβάνονται δαπάνες ηλεκτρικής ενέργειας ύψους 13.068,80€, ύδρευσης 5.681,48€ οι οποίες πληρώθηκαν με ηλεκτρονικό μέσο και καταχωρήθηκαν στα βιβλία και συνεπώς έχουν συμπεριληφθεί στις επαγγελματικές δαπάνες. Αντίστοιχα, οι δαπάνες που αφορούν ΔΕΥΑ ύψους 29,00€, τηλεφωνίας ύψους 2.796,60€, έξοδα ταξιδιών ύψους 150,00€, για RYANAIR ύψους 132,20€ και λοιπά έξοδα ύψους 2.850,00€ έχουν επίσης συμπεριληφθεί στον κωδικό 049 της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Οι συνολικές δαπάνες που πρέπει να αφαιρεθούν έρχονται σε 24.708,08€.

Γ & Δ) Εσφαλμένος ο συνυπολογισμός ποσού 1.554,00€ που αφορά ενοίκιο αιγιαλού, καθώς καταχωρήθηκε και στα βιβλία. Εξ' αντιδιαστολής το υπολειπόμενο ποσό της δαπάνης αυτής πρέπει να προστεθεί στην αύξηση των πληρωτέων ποσών διότι, όπως προκύπτει από την ενημέρωση της φορολογικής αρχής από την Κτηματική Υπηρεσία, αυτό δεν εξοφλήθηκε εντός του 2017.

Ε) Ο συνυπολογισμός ποσού 5.122,48€ εκ του συνόλου των 6.429,81€ που καταχωρήθηκε στο πεδίο των δανείων στο σκέλος των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων είναι εσφαλμένος, διότι η φορολογική αρχή καταχώρησε το άθροισμα των καταβληθεισών τοκοχρεωλυτικών δόσεων των ετών 2016 & 2017.

ΣΤ) Στη σελ. 44 της έκθεσης ελέγχου αναγράφεται ότι *«το ποσό της μισθοδοσίας της συζύγου του έχει υπολογιστεί ως πηγή εσόδου (οικογενειακό εισόδημα) και ως ανάλωση (επιχειρηματικές δαπάνες.) Συνεπώς, για τον υπολογισμό του τελικού αποτελέσματος υπάρχει προσθαφαίρεση και δεν επηρεάζεται το αποτέλεσμα»*. Η πρακτική αυτή είναι αυθαίρετη, καθώς η ελεγκτική αρχή συμπεριέλαβε το ποσό των 10.374,20€ στις επαγγελματικές δαπάνες με σκοπό να εκμηδενίσει τη συνεισφορά της συζύγου του στα οικογενειακά βάρη.

Ζ) Σχετικά με τις αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών είναι αδύνατον να γνωρίζει το υπόλοιπο των υποχρεώσεων προς τους προμηθευτές. Ωστόσο, από έρευνα στα φορολογικά του στοιχεία προσκόμισε τιμολόγια προμηθευτών με αναγραφόμενο υπόλοιπο.

6. Εσφαλμένη η υπαγωγή της δήθεν αποκρυσταλλώσεως ύλης στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013. Η ελεγκτική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης για την υπαγωγή της φορολογητέας ύλης στο πλαίσιο των διατάξεων ως άγνωστης ή μη δικαιολογημένης πηγής φορολογητέα ύλη. Τα συγκεκριμένα στοιχεία υποδεικνύουν ότι η διαφορά της φορολογητέας ύλης προέρχεται από την επαγγελματική του δραστηριότητα, καθώς η διαφορά φορολογητέας ύλης προέκυψε από αναλώσεις κεφαλαίων για την κάλυψη επαγγελματικών δαπανών. Κατά το ελεγχόμενο έτος ο προσφεύγων απέκτησε εισόδημα μόνο από επαγγελματική δραστηριότητα, ενώ ουδέποτε διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας υπό

την έννοια των ατεκμηρίωτων καταθέσεων. Αντιφατική και καταχρηστική η πρακτική της ελεγκτικής αρχής να χαρακτηρίσει τη φορολογητέα ύλη ως αγνώστου πηγής. Θα πρέπει να χαρακτηριστεί ως εισόδημα προερχόμενο από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας και να συμπεριληφθεί στο λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης, λαμβανομένου υπόψη των προσδιορισθεισών ζημιών των προηγούμενων ετών.

7. Ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδοθείσες κατά παράβαση των αρχών της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης κατά την εφαρμογή της ελεγκτικής μεθόδου της ανάλυσης ρευστότητας προσκρούουσες σε αναγκαστικού δικαίου διάταξη του άρθρου 8 του Κ.Φ.Ε. Η εφαρμογή της μεθόδου απαιτεί λεπτομερή ανάλυση όλων των κεφαλαίων που διαθέτει ο φορολογούμενος και όλων των δαπανών. Πλημμελείς ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς στο πεδίο των επιχειρηματικών του δαπανών δεν έχει συμπεριλάβει μνεία των αποσβέσεων, των μη εισπραχθέντων εσόδων, των προσωπικών και επαγγελματικών του δανείων. Η μέθοδος βασίζεται στην αρχή της Ταμειακής Βάσης. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος είναι ο χρόνος που ο φορολογούμενος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξης, πλην των περιπτώσεων μισθών και συντάξεων. Ως εκ τούτου, ο διοικητικός προσδιορισμός φόρου, συνεπεία της συμμόρφωσης των φορολογουμένων στις δηλωτικές τους υποχρεώσεις, βασίζεται στην αρχή του δεδουλευμένου, ενώ ο διορθωτικός προσδιορισμός του εισοδήματος επί τη βάση της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας φαίνεται να υπακούει σε έτερο κριτήριο, αυτό της ταμειακής βάσης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, με το **άρθρο 27 του Ν.4174/2013** ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων 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 ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».**

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκε η Πολ. 1050/25-02-2014 εγκύκλιος εφαρμογής των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μεθόδων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων.

Επειδή, στο άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος προβλέπεται ότι: « ...*Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό*».

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του (άρθρου 43 του Συντάγματος) προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση ειδικών θεμάτων, στην περίπτωση δηλαδή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2, φορέας της εξουσιοδοτήσεως μπορεί να είναι και άλλα, εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, εφόσον όμως πρόκειται, μεταξύ άλλων, περί «ειδικότερων» θεμάτων. Ως ειδικότερα θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως. Απαιτείται, επομένως, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει το νομοθετικό κείμενο όχι απλώς τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικείμενου της εξουσιοδοτήσεως αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Οι ανωτέρω ουσιαστικές ρυθμίσεις μπορούν να υπάρχουν τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου, όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως (βλ. ΣτΕ 1210/2010 Ολομ., 3013/2014Ολομ., 520/2015 Ολομ.). (ΣτΕ 510/2019 σκ.13).

Επειδή, με την ανωτέρω κανονιστική πράξη της Διοίκησης (Πολ.1050/2014) δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 προβλεπόμενων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣτΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη

χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. adhocΔΕφΑθ 640/2021).

Επειδή, η εν λόγω κανονιστική πράξη της Διοικήσεως δεν επενεργεί επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύει τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 Ν.4174/2013 ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η κανονιστική πράξη (Πολ. 1050/2014) που αφορά τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου εκδόθηκε άνευ νόμιμου ερείσματος, καθώς η εξουσιοδοτική διάταξη δεν ορίζει ειδικώς και συγκεκριμένα τα θέματα που μπορούν να ρυθμιστούν κανονιστικώς και κατά συνέπεια η κανονιστική πράξη είναι παράνομη και ακυρωτέα, αποτελεί αντικείμενο δικαστικής κρίσης.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο **άρθρο 23 του Ν. 4174/2013** (ΚΦΔ) 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

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες 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 Κ.Φ.Δ. 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 ταιοικονομικά 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».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της **παρ.3 του άρθρου 28 του ν.4174/2013** εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

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

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

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

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

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες

μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

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

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

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

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

[...]

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρ. 8 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. [...]

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.[...]

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή διαπίστωσε την ύπαρξη δύο παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων στο φορολογικό έτος 2017, ήτοι την με αριθμό .../2017 πράξη επιβολής προστίμου ύψους 250,00€, λόγω μη έκδοσης ενός (1) στοιχείου

λιανικής πώλησης αξίας 50,00€ και την με αριθμό .../2017 πράξη επιβολής προστίμου ύψους 500,00€, λόγω μη έκδοσης ενός (1) στοιχείου λιανικών συναλλαγών αξίας 1.096,10€.

Κατόπιν αυτού, έκρινε ότι πληρείται η προϋπόθεση β' της παρ.1 του άρ.28 του ν.4172/2013 περί προσφυγής στις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού του εισοδήματος του αρ.27 του ν.4174/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρ.27 του ν.4174/2013 εισήχθη για πρώτη φορά στην ελληνική φορολογική νομοθεσία η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να προβαίνει στον προσδιορισμό του εισοδήματος με τη χρήση διεθνώς αναγνωρισμένων τεχνικών της Ελεγκτικής, μεθόδων δηλαδή του κλάδου της λογιστικής επιστήμης βασιζόμενοι σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές. Περαιτέρω, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίστηκαν κριτήρια επιλογής εκείνων των υποθέσεων, το εισόδημα των οποίων θα προσδιοριστεί με εφαρμογή των οριζόμενων στο άρ. 27 του ν.4174/2014 έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Από τη διατύπωση του εν λόγω εδαφίου του άρ. 28 του Κ.Φ.Ε. σύμφωνα με την οποία «*το εισόδημα ... μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: 1. α)..., β)... γ)..., 2. ...*» προκύπτει ότι **αρκεί η πλήρωση μίας τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων** του άρθρου αυτού για να προσδιοριστεί το εισόδημα με έμμεση τεχνική, χωρίς η μία προϋπόθεση να συναρτάται από την άλλη.

Κατά συνέπεια, η α' προϋπόθεση «*μη τήρηση και μη σύνταξη λογιστικών αρχείων σύμφωνα με το νόμο*», όπως αποσαφηνίστηκε με την αντίστοιχη εγκύκλιο (Ε.2015/2020), αφορά τις περιπτώσεις που από τα λογιστικά αρχεία του φορολογούμενου είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, άρα το λογιστικό σύστημα κρίνεται αναξιόπιστο, υπό την έννοια των διατάξεων των άρ.3&5 του ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) και του άρ.13 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ώστε να μην είναι εφικτή, από ένα πρόσωπο που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις, η κατανόηση της λειτουργίας και της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

Η β' προϋπόθεση, διακριτά οριζόμενη στο νόμο, αναφέρεται στη «*μη σύνταξη φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ.*». Στην έννοια αυτή περιλαμβάνεται η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, κατά παράβαση των φορολογικών διατάξεων, χωρίς να προσδιορίζεται η έκταση της παράβασης, δεδομένου ότι πουθενά δεν προβλέπονται ποσοτικά κριτήρια.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η χρήση των έμμεσων τεχνικών επιτρέπεται μόνο όταν είναι αδύνατος ο προσδιορισμός του εισοδήματος εξαιτίας μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος, ενώ η επίκληση της νομολογίας αφορά τις διατάξεις του προηγούμενου Κ.Φ.Ε. (ν.2238/94) και του Κ.Β.Σ. (Π.Δ/γμα 186/1992) οι οποίες ρητά καταργήθηκαν (παρ.15 του άρθρου 72 του ν.4172/2013& άρθρο Πρώτο, υποπαράγραφος Ε' του ν.4093/2012).

Επειδή η 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 ΣΤΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 της Πολ.1050/2014 «*Η επιλογή των υποθέσεων στις οποίες θα εφαρμοστούν οι τεχνικές ελέγχου μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης γίνεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)*».

Επειδή, στο άρθρο 26 του ν.4174/2013 – Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο, ορίζεται ότι: «1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται. 2.α. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία εκδίδεται έως το τέλος κάθε έτους και δύναται να τροποποιηθεί οποτεδήποτε, καθορίζεται ο αριθμός των μερικών ή και πλήρων ελέγχων που θα διενεργούνται εντός του επόμενου έτους κατά προτεραιότητα, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με βάση άλλα κριτήρια, σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, λαμβανομένου υπόψη του αριθμού των ελεγκτών κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης και του αριθμού των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους δώδεκα μήνες από τον μήνα έκδοσης της απόφασης. Στην απόφαση ορίζεται, επίσης, το ποσοστό των πλήρων και μερικών ελέγχων για φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους ή υποχρεώσεις που αφορούν στην τελευταία πενταετία, συμπεριλαμβανομένου και του έτους έκδοσης της απόφασης, το οποίο δεν μπορεί να υπολείπεται του ποσοστού 70% του συνόλου πλήρων και μερικών ελέγχων, αντίστοιχα, των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα. Ειδικά, για το έτος 2016 το ανωτέρω ποσοστό ορίζεται σε 50% και για το έτος 2017 σε 60%. β. Για ελέγχους που διενεργούνται από 1.1.2018, ποσοστό τουλάχιστον 75% των ελέγχων που ορίζονται στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου αφορούν κατ' αρχήν σε ελέγχους της τελευταίας τριετίας για τις οποίες έχει λήξει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Οι έλεγχοι του προηγούμενου εδαφίου μπορούν να επεκτείνονται στα δύο

προηγούμενα, πέραν της τελευταίας τριετίας, φορολογικά έτη ή χρήσεις, με βάση κριτήρια κατά τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο».

Επειδή με την Α.1476/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., καθορίστηκε ο αριθμός των φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2020 και το ποσοστό κατανομής τους σε κάθε φορολογικό έτος, ενώ με την Α.1127/2020 απόφαση, η οποία τροποποίησε την αρχική Α.1476/2019, ορίστηκε η προτεραιότητα βάσει της οποίας θα πραγματοποιηθούν οι έλεγχοι. Μεταξύ των προτεραιοποιημένων Α.Φ.Μ. για τους οποίους πρέπει να πραγματοποιηθούν έλεγχοι είναι και ο Α.Φ.Μ. του προσφεύγοντα, καθώς συμπεριλαμβάνεται στο αναρτημένο στην εφαρμογή "DiscovererViewer" του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος (Ο.Π.Σ.) Elenxis της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αρχείο. Βάσει αυτού εκδόθηκε η υπ'αριθμ./1-7-2020 εντολή ελέγχου.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) 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: ...»

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) ορίζονται οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων 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, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του αρ.27 του ν.4174/2013 εκδόθηκαν η **Πολ.1050/25-02-2014** – «Καθορισμός του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των **περιπτώσεων β', γ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013** (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων **φυσικών προσώπων** με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού», και η **A.1008/20-01-2020** – «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των **περιπτώσεων α' και δ'** της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170/Α') για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης **φυσικών και νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα**»

Επειδή, με την Ε.2015/31-01-2020 δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ως εξής: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

[...]

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

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι οι προβλεπόμενες στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε.(ν.4172/2013) προϋποθέσεις προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος δεν συσχετίζονται με την επιλογή της μεθόδου (αρ.27 του ν.4174/2013 – Κ.Φ.Δ.). Με την παρ. 1 του άρθρου 28 ορίζονται οι προϋποθέσεις που αφορούν κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα

που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ οι προϋποθέσεις της παρ.2 αφορούν φυσικά πρόσωπα.

Περαιτέρω, από τις πέντε μεθόδους των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), οι β', γ' & ε' μέθοδοι (Ανάλυση Ρευστότητας, Καθαρής Θέσης και Τραπεζικών καταθέσεων & δαπανών σε μετρητά) εφαρμόζονται σε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα αν ασκούν ή όχι επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ οι α' & δ' μέθοδοι (Αρχή Αναλογιών και Σχέση Τιμής προς όγκο συναλλαγών) εφαρμόζονται σε οποιονδήποτε ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (φυσικό ή νομικό πρόσωπο).

Ως εκ τούτου κατά τον έλεγχο φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα η Φορολογική Αρχή μπορεί να επιλέξει οποιαδήποτε από τις μεθόδους του άρθρου 27 του ν.4174/2013, υπό την πλήρωση οποιασδήποτε εκ των προϋποθέσεων του άρ. 28 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, κατ' εφαρμογή του άρθρου 5 της Πολ. 1050/2014, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την Πολ. 1094/07-04-2014, σύμφωνα με το οποίο: *«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική έλεγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της», η Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης εξέδωσε την υπ' αριθμ..../29-09-2021 απόφαση με την οποία, κατόπιν της υπ' αριθμ./28-09-2021 εισήγησης της ελέγκτριας, επέλεξε τη μέθοδο της «Ανάλυσης Ρευστότητας» αιτιολογώντας την επιλογή από το γεγονός ότι: *«η ελεγχόμενη επιχείρηση ασκεί πλήθος δραστηριοτήτων (εστιατόριο, ταβέρνα, καφετέρια, μπαρ, παιδότοπος), οι οποίες συνδυαστικά καθιστούν ανέφικτο τον έλεγχο με τη μέθοδο των αναλογιών ή της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών»**

Κατόπιν αυτού, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα και με την Υπ. Οικ. ΠΟΛ.1050/2014 «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 έμμεσου προσδιορισμού»

Άρθρο 1 -Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου 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 (ν. 4174/2013).

Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ' όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ίδιου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συ μ μετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο

εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.[...]

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.[...]

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 1270/24-12-2013 της ΓΓΔΕ, 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 ανάλυση ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of fundsmethod).

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:

- μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
- εισόδημα από κινητές αξίες
- εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

- δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

- 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 ΚΦΕ](#).

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 φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.....

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 έμμεσων τεχνικών)

4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται 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 τη δαπάνη μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αυτές συμπληρώθηκαν στο Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις, ο ελεγχόμενος υποχρεούται να παράσχει στοιχεία που αφορούν τη σχετική δαπάνη λόγω της χρήσης πιστωτικών καρτών προσκομίζονται τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος δύναται να ζητά τέτοια στοιχεία από τα 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/νων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό....

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, με την Πολ. 1171/04-04-2013 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων, ως εξής:

«Με τις διατάξεις του άρθρου 9 της απόφασης [ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013](#) για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Μετά τα παραπάνω και για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων κατά την άντληση στοιχείων από τους φορολογούμενους (φυσικά πρόσωπα) ορίζονται τα ακόλουθα έντυπα:

α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία

β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων

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, βεβαιώσει/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, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης των στοιχείων που συμπληρώνει στα έντυπα που του απέστειλε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., ενώ ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό (παρ.5,6,7 του κεφαλαίου ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ της Πολ. 1270/2013), όπως στην προκειμένη περίπτωση, κατόπιν αναπομπής της υπόθεσης και διενέργειας πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή από καμία διάταξη νόμου δεν προβλέπεται ότι η εν λόγω μέθοδος της «ανάλυσης ρευστότητας» εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος τηρεί λογιστικά αρχεία με βάση το διπλογραφικό σύστημα, ενώ η φορολογική αρχή με την υπ' αριθμ./29-09-2021 απόφασή της αιτιολόγησε επαρκώς την επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου.

Κατά συνέπεια, ο ως ισχυρισμός περί εσφαλμένης εφαρμογής της μεθόδου ανάλυσης ρευστότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την από 07-09-2022 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος το ισοζύγιο «Πηγές Κεφαλαίων/έσοδα» και «Αναλώσεις κεφαλαίων εσόδων» διαμορφώθηκε ως εξής:

εξής:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ /ΕΣΟΔΩΝ	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	2017
1.Υπολοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.368,07	1.Υπολοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	2.158,16
2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο Ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης(Ατομική επιχείρηση με βιβλία Κατηγορίας Κ.Β.Σ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ)	0,00	2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο Ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης(Ατομική επιχείρηση με βιβλία Κατηγορίας Κ.Β.Σ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ)	0,00
3.Αναλήψεις από επιχειρήσεις		3. Εισφορές σε λογαριασμό	

		επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	461.026,98	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)	23.274,77
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές, κτλ)		6. Αγορές εμπορευμάτων , α΄, β΄ υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	332.615,30
7. Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές / επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	219.123,19
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.τ.λ		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	6.429,81
9.Λοιπα έσοδα πάσης φύσεων φορολογητέες ή μη	10.374,20	9. ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές, και λοιπές δαπάνες	7.806,86
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων , τελών , εισφορών, και προστίμων κάθε μορφής	41.874,42
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	1.110,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	37.151,02
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12.Μειώσεις πληρωτέων Λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
		14.Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	473.879,25	ΣΥΝΟΛΟ	670.433,53
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ		
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων	473.879,25		
Διαθέσιμα έσοδα/ κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	670.433,53		
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-196.554,28		

Α)Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό για τα διαθέσιμα μετρητά

Επειδή, στην παρ. 2 της Πολ.1259/22-12-2014 - Οδηγίες εφαρμογής της Πολ. 1050/2014 - ορίζεται ότι: «Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθέσιμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ 1270/24/12/2013.

Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή κοινοποίησε την υπ'αριθμ. .../09-07-2021 επιστολή προς τον ελεγχόμενο με επισυναπτόμενα τα έντυπα που ορίζει η Πολ.1171/2013, (Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 1/1/2017 και κατά την 31/12/2-17 & Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης – Μεταβολές – υποχρεώσεις για τη χρήση 1/1/2017, τα οποία προσκόμισε ο προσφεύγων συμπληρωμένα (αρ. πρωτ. .../14-102-21) και στα οποία **δήλωσε μηδέν μετρητά**.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.1 του άρ.14 του ν.4174/2013, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παρέχει τις πληροφορίες που ζητά η Φορολογική Διοίκηση, ενώ όπως ρητά ορίζεται στην παρ. 10 του κεφαλαίου - Γενικές Παρατηρήσεις της Πολ.1270/2013 *«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, στο άρθρο 11 της Πολ. 1050/2014 προβλέπεται το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός ότι ο έλεγχος υπολόγισε τα μετρητά κατά το έτος 2016 σε 14.300,00€ (σελ.14 της από 07-09-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος) είναι εσφαλμένος, καθώς η συγκεκριμένη ελεγκτική επαλήθευση αφορά τον έλεγχο των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, κατά τον οποίο η Φορολογική Αρχή έλεγξε τον κωδικό 787– «Ανάλωση Κεφαλαίου» που συμπληρώνεται για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31-32 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και δεν αφορά το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο, ήτοι πραγματικά εισοδήματα μείον πραγματικές αναλώσεις – δαπάνες, που χρησιμοποιούνται στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση το παραπάνω ποσό των 14.300 ευρώ δηλώνεται ότι αναλώθηκε εντός του 2016.

Κατόπιν αυτού, ορθώς ο έλεγχος, κατά την εφαρμογή της μεθόδου Ανάλυσης Ρευστότητας, έλαβε ως μετρητά «μηδέν», δεδομένου ότι σε κανένα στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας ο προσφεύγων δεν δήλωσε διαθέσιμα μετρητά στην 1/1/2017.

Β)Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό περί αυθαίρετου συνυπολογισμού των δαπανών του κωδικού 049 της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος

Επειδή, ο έλεγχος, αξιοποιώντας τις πληροφορίες που έλαβε βάσει της Πολ. 1033/2014 – *«υποχρεώσεις πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, ιδρυμάτων πληρωμών, Ελληνικών Ταχυδρομείων, Εταιριών Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ιδιωτικών θεραπευτηρίων, ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, εταιριών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας,*

εταιριών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α/26-07-2013)» - υπέβαλε συμπληρωματικό αίτημα στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (σύστημα ΣΜΤΛ). Οι εν λόγω πληροφορίες του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών αφορούν τις «κινήσεις» των τραπεζικών λογαριασμών. Στη συνέχεια ταξινομήσε ανά τράπεζα και είδος δαπάνης τις χρεώσεις των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη χρήση 2017 και συνέταξε τον εξής πίνακα (σελ. 31-32 της έκθεσης ελέγχου):

	ΕΝΟΙΚΙΟ ΣΕΡΡΕΣ	ΕΝΟΙΚΙΟ ΞΑΝΘΗ	ΕΝΟΙΚΙΟ	ΔΕΥΑ ΞΑΝΘΗΣ	ΚΕΑΟ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ	ΚΕΑΟ	ΕΦΚΑ ΡΟΔΟΠΗΣ	ΑΣΦΑΛΕΙΑ	ΤΗΛΕΦ	ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΕ Σ ΟΦΕΙΛΕΣ ΔΟΥ	ΤΕΛΗ ΚΥΚΛ.	ΔΑΝΕΙΟ	e- ΠΑΡΑΒΟΛΟ	ΔΗΜΟΣ ΑΛΕΞ/ΠΟΛΗΣ	ΓΕΝ. Δ/ΣΗ ΑΣΦ. ΑΚΤΩΝ	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΟΥ	RYANAIR	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ
ALPHA BANK -- 398	30-Ιαν									153,55								
	17-Φεβ				1.438,08													
	28-Φεβ																	
	14-Μαρ														902,00			
	28-Μαρ									15,09								
	27-Απρ									1.390,00								
	30-Μαϊ					2.117,93				682,14								
	23-Ιουν									257,84								
	28-Ιουν						2.117,93											
	27-Σεπ																	
	30-Οκτ						2.117,93											
	7-Νοε	230,00	200,00															
29-Νοε									56,65									
	230,00	200,00	0,00	0,00	1.438,08	6.353,79	0,00	0,00	0,00	2.555,27	0,00	0,00	0,00	0,00	902,00	0,00	0,00	0,00

	ΕΝΟΙΚΙΟ ΣΕΡΡΕΣ	ΕΝΟΙΚΙΟ ΞΑΝΘΗ	ΕΝΟΙΚΙΟ	ΔΕΥΑ ΞΑΝΘΗΣ	ΚΕΑΟ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ	ΚΕΑΟ	ΕΦΚΑ ΡΟΔΟΠΗΣ	ΑΣΦΑΛΕΙΑ	ΤΗΛΕΦ	ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΕ Σ ΟΦΕΙΛΕΣ ΔΟΥ	ΤΕΛΗ ΚΥΚΛ.	ΔΑΝΕΙΟ	e- ΠΑΡΑΒΟΛΟ	ΔΗΜΟΣ ΑΛΕΞ/ΠΟΛΗΣ	ΓΕΝ. Δ/ΣΗ ΑΣΦ. ΑΚΤΩΝ	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΟΥ	RYANAIR	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ
EUROBANK -- 073	16-Ιαν															150,00		
	17-Ιαν																132,20	
	24-Ιαν							163,27										
	31-Ιαν									59,44								
	22-Φεβ																	
	1-Μαρ							163,27										
	6-Μαρ			1.000,00														
	13-Μαρ																	2.350,00
	20-Μαρ																	500,00
	3-Απρ	460,00																
	10-Απρ							479,68										
	27-Απρ									93,85								
	30-Μαϊ									63,25								
	15-Ιουν								163,27									
	26-Ιουν								163,27									
	3-Αυγ								786,77									
	25-Σεπ																	
27-Σεπ																		
30-Οκτ									34,85									
18-Δεκ				29,00				326,54										
27-Δεκ									14,61	412,00								
	460,00	0,00	1.000,00	29,00	0,00	0,00	0,00	2.246,07	0,00	266,00	412,00	0,00	0,00	0,00	0,00	150,00	132,20	2.850,00
EUROBANK 096	14-Μαρ							163,27										
	8-Μαϊ							163,27										
		0	0	0	0	0	0	0	326,54	0	0	0	0	0	0	0	0	0

	ΕΝΟΙΚΙΟ ΣΕΡΡΕΣ	ΕΝΟΙΚΙΟ ΞΑΝΘΗ	ΕΝΟΙΚΙΟ	ΔΕΥΑ ΞΑΝΘΗΣ	ΚΕΑΟ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ	ΚΕΑΟ	ΕΦΚΑ ΡΟΔΟΠΗΣ	ΑΣΦΑΛΕΙΑ	ΤΗΛΕΦ	ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΕ Σ ΟΦΕΙΛΕΣ ΔΟΥ	ΤΕΛΗ ΚΥΚΛ.	ΔΑΝΕΙΟ	e- ΠΑΡΑΒΟΛΟ	ΔΗΜΟΣ ΑΛΕΞ/ΠΟΛΗΣ	ΓΕΝ. Δ/ΣΗ ΑΣΦ. ΑΚΤΩΝ	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΟΥ	ΡΥΑΝΑΙΡ	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ
ΕΘΝΙΚΗ ---240	28-Μαρ																	
	27-Απρ									635,29								
	10-Αυγ																	
	9-Σεπ							326,54										
	27-Σεπ					2.117,93				96,91								
	29-Οκτ							573,59										
	24-Δεκ									56,65	22,00							
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.117,93	0,00	900,13	0,00	788,85	22,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
ΠΕΙΡΑΙΩΣ ---366	3-Ιαν																	
	9-Ιαν	460,00																
	17-Ιαν									745,39								
	21-Φεβ						2.336,76											
	22-Φεβ																	
	6-Μαρ	460,00																
	13-Μαρ																	
	14-Μαρ											690,00						
	21-Μαρ																	
	28-Μαρ																	
	4-Απρ																	
	11-Απρ																	
	18-Απρ																	
	24-Απρ													12,00				
	27-Απρ						164,60				12,19							
	4-Μαϊ											1.000,00						
	9-Μαϊ																	
	22-Μαϊ																	
	23-Μαϊ	460,00																
	30-Μαϊ										1.505,31							
	6-Ιουν																	
	14-Ιουν													1.813,00				
	15-Ιουν																	
	26-Ιουν	460,00											925,00					
	4-Ιουλ	230,00																
	18-Ιουλ	230,00										1.000,00						
	24-Ιουλ										14,88							
	27-Ιουλ						2.117,93				736,52							
	3-Αυγ	460,00																
	28-Αυγ						2.117,93				23,42							
4-Σεπ	230,00											1.000,00						
27-Σεπ																		
9-Οκτ	230,00																	
16-Οκτ																		
23-Οκτ																		
30-Οκτ											800,00							
31-Οκτ										4.730,26								
6-Νοε																		
13-Νοε																		
15-Νοε								298,00										
20-Νοε																		
21-Νοε										1.370,13								
24-Νοε								23,00										
27-Νοε																		
29-Νοε						2.117,93												

4-Δεκ	230,00																		
11-Δεκ																			
22-Δεκ								1.748,98											
27-Δεκ										96,91									
29-Δεκ										1.370,13									
	3.450,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.518,39	2.336,76	2.069,98	0,00	10.605,14	0,00	5.415,00	12,00	1.813,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	4.140,00	200,00	1.000,00	29,00	1.438,08	14.990,11	2.336,76	5.216,18	0,00	14.215,26	434,00	5.415,00	12,00	1.813,00	902,00	150,00	132,20	2.850,00	
ΠΟΛ 1033/2014								7.806,86	2.796,60			6.429,81		5.338,51					
ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΑΠΟ TAXIS										14,83	22,00								
										745,39									
										257,83									
ΚΤΗΜΑΤΙΚΗ Ν. ΕΒΡΟΥ										515,65									
										1.554,00									
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	4.140,00	200,00	1.000,00	29,00	1.438,08	14.990,11	2.336,76	7.806,86	2.796,60	17.302,96	456,00	6.429,81	12,00	5.338,51	902,00	150,00	132,20	7.350,00	

Στη συνέχεια, συνέταξε τους εξής πίνακες που αφορούν τις αναλώσεις κεφαλαίων για φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα και τα ποσά για κάθε είδους δαπάνη, βάσει των οποίων συμπλήρωσε τους κωδικούς 10. «Ποσά φόρων, τελών εισφορών και προστίμων κάθε μορφής» και 11. «Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές)» στον Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας, ως εξής:

Αναλώσεις		
Φόροι-τέλη-εισφορές-πρόστιμα	Έτος Καταβολής	Ποσόσε €
ΚΕΑΟ Κομοτηνής	2017	1.438,08
ΚΕΑΟ Αλεξ/πολης	2017	14.990,11
ΕΦΚΑ Ροδόπης	2017	2.336,76
Βεβαιωμένες οφειλές Δ.Ο.Υ.	2017	15.748,96
Τέλη Κυκλοφορίας	2017	456,00
e-Παράβολο	2017	12,00
Δήμος Αλεξ/πολης	2017	5.338,51
Κτηματική Υπηρεσία Ν. Έβρου	2017	1.554,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ		41.874,42

Αναλώσεις	01/01-31/12/2017
Ενοίκιο κατοικίας παιδιών που σπουδάζουν	5.340,00
ΔΕΥΑ Ξάνθης	29,00
Τηλεφωνία	2.796,60
Γενική Δ/ση Ασφάλειας Ακτών	902,00

Έξοδα ταξιδιού	150,00
RYANAIR	132,20
Λοιπά έξοδα	2.850,00
Κωδ.049 Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	24.951,22
Σύνολο	37.151,02

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1270/2013 – Μεθοδολογία έμμεσων Τεχνικών, στη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται μεταξύ άλλων: «7) Οι επαγγελματικές/ επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων» και «11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνη διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις προσωπικών/ οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών».

Επειδή, στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) (ΦΕΚ 167/23-7-2013) στο κεφάλαιο Β' – Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις (αρ.12 ως 20), ορίζεται ο τρόπος φορολόγησης του εισοδήματος φυσικών προσώπων, καθώς και οι προϋποθέσεις για τη μείωση του φόρου, σύμφωνα με τις οποίες απαιτείται η πραγματοποίηση δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, ως εξής: Άρθρο 15 - «6. α) Ως δαπάνες με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για τους σκοπούς του παρόντος Κώδικα, θεωρούνται δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., οι οποίες καταβάλλονται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως, ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά, κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 4537/2018 και χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού.

β) Το απαιτούμενο ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για κάθε φορολογικό έτος ορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του πραγματικού εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία - συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα και μέχρι είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ δαπανών. Στον υπολογισμό του πραγματικού εισοδήματος δεν περιλαμβάνεται το ποσό της εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α και το ποσό της διατροφής που δίδεται στον/στην διαζευγμένο/-η σύζυγο ή σε μέρος συμφώνου συμβίωσης ή/και εξαρτώμενο τέκνο, εφόσον καταβάλλεται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή της κλίμακας της παραγράφου 1 προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

Στον φορολογούμενο του οποίου είναι κατασχεμένοι ένας ή περισσότεροι λογαριασμοί, πλην του ακατάσχετου λογαριασμού του ν. 4254/2014 (Α' 85), μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου φορολογικού έτους, το όριο δαπανών του πρώτου εδαφίου της παρούσας περίπτωσης περιορίζεται στις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ δαπανών.

γ) Η προηγούμενη περίπτωση β' δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:
.....

δ) Οι δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, εφόσον περιλαμβάνονται στις ακόλουθες ομάδες του δείκτη τιμών καταναλωτή της ΕΛ.ΣΤΑΤ.:

Ομάδα 1 (Διατροφή και μη αλκοολούχα ποτά).

Ομάδα 2 (Αλκοολούχα ποτά και καπνός).

Ομάδα 3 (Ένδυση και υπόδηση).

Ομάδα 4 (Στέγαση), εξαιρουμένων των ενοικίων.

Ομάδα 5 (Διαρκή αγαθά, είδη νοικοκυριού και υπηρεσίες).

Ομάδα 6 (Υγεία).

Ομάδα 7 (Μεταφορές), εξαιρουμένης της δαπάνης για τέλη κυκλοφορίας και της αγοράς οχημάτων, πλην των ποδηλάτων.

Ομάδα 8 (Επικοινωνίες).

Ομάδα 9 (Αναψυχή, πολιτιστικές δραστηριότητες), εξαιρουμένης της αγοράς σκαφών, αεροπλάνων και αεροσκαφών.

Ομάδα 10 (Εκπαίδευση).

Ομάδα 11 (Ξενοδοχεία, καφέ, εστιατόρια).

Ομάδα 12 (Άλλα αγαθά και υπηρεσίες).

ε) Το ποσό των δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής δηλώνεται ατομικά από κάθε σύζυγο ή από κάθε μέρος συμφώνου συμβίωσης. Σε περίπτωση κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όπου καλύπτεται το απαιτούμενο ποσό δαπανών από οποιονδήποτε εκ των δύο συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης, το τυχόν πλεονάζον ποσό δύναται κατά την εκκαθάριση να μεταφερθεί στον άλλον σύζυγο ή στο άλλο μέρος συμφώνου συμβίωσης για τυχόν κάλυψη του απαιτούμενου ποσού δαπανών. Στις περιπτώσεις κοινών τραπεζικών λογαριασμών σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό) οι πραγματικοί δικαιούχοι, οι οποίοι καθορίζονται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις, μπορούν να χρησιμοποιούν τους εν λόγω λογαριασμούς ανάλογα με τις πραγματοποιούμενες δαπάνες τους. Τα ίδια ισχύουν και για πιστωτικές κάρτες με δικαιούχους κύρια και πρόσθετα μέλη.

στ) Σε περίπτωση που οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και οι οποίες αφορούν καταβολές φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και ΕΝΦΙΑ, δανειακές υποχρεώσεις προς χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και ενοίκια υπερβαίνουν το εξήντα τοις εκατό (60%) τοις εκατό του πραγματικού εισοδήματος, όπως ορίζεται στην παράγραφο 1β' του παρόντος, το απαιτούμενο ποσοστό δαπανών περιορίζεται στο είκοσι τοις εκατό (20%). Το προηγούμενο εδάφιο εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι οι ανωτέρω δαπάνες έχουν καταβληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως ορίζονται στην περίπτωση α' της παρούσας.

ζ) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας. Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζεται η διαδικασία συγκέντρωσης των απαραίτητων δεδομένων από τους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών»

Επειδή, στον ίδιο ως άνω νόμο (Κ.Φ.Ε.) στο κεφάλαιο Γ – Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρα 21 έως 29) ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Πιο συγκεκριμένα, στο **άρθρο 22** ορίζεται ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.» Στο άρθρο 23, ότι : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:..... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [..]β) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες».

Επειδή, στην περ'.ιη του άρθρου 62 του ν.4446/2016, προβλέφθηκε η έννοια του επαγγελματικού λογαριασμού: «Ως «Επαγγελματικός Λογαριασμός» ορίζεται ο λογαριασμός που τηρείται σε Πάροχο Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 3862/2010, μέσω του οποίου διενεργούνται συναλλαγές που αφορούν αποκλειστικά την επιχειρηματική δραστηριότητα του κατόχου».

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι οι επαγγελματικές συναλλαγές (αγορές, δαπάνες, εισπράξεις) πραγματοποιούνται μέσω των επαγγελματικών λογαριασμών. Αντίθετα, οι προσωπικές και οικογενειακές δαπάνες των φυσικών προσώπων προκειμένου να μειώσουν το φόρο θα πρέπει να εξοφληθούν μέσω τραπεζικού συστήματος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή καταχώρησε στη στήλη «Αναλώσεις κεφαλαίων» χωριστά τις επαγγελματικές δαπάνες (α/α 7), όπως αυτές προέκυψαν από τα φορολογικά αρχεία του προσφεύγοντα και χωριστά τις δαπάνες διαβίωσης, προσωπικές/οικογενειακές (α/α 11), όπως τις συνέλεξε η φορολογική αρχή από τα ηλεκτρονικά της αρχεία. Αυτές μπορεί να έχουν εξοφληθεί είτε μετρητοίς, είτε μέσω τραπεζικού συστήματος.

Ορθώς συμπεριελήφθησαν οι δαπάνες του κωδικού 049 της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος, συνολικού ποσού 24.951,22€, καθώς αυτές αφορούν δαπάνες φυσικού προσώπου των κατηγοριών που αναλυτικά προβλέπει η παρ.6 του άρθρου 15 του ν.4172/2013 και οι οποίες μειώνουν το φόρο στη φορολογία εισοδήματος φυσικού προσώπου και ουδεμία σχέση έχουν με τις επαγγελματικές δαπάνες. Το δε ποσό του κωδικού 049 αναρτάται ηλεκτρονικά από τις τράπεζες, ωστόσο, ο φορολογούμενος οφείλει να το μεταβάλει, σε περίπτωση που σε αυτό συμπεριλαμβάνονται δαπάνες που δεν εντάσσονται στις κατηγορίες που ορίζει το άρθρο 15 παρ.6 περ.δ' του Κ.Φ.Ε.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι επαγγελματικές δαπάνες ΔΕΗ και ΔΕΥΑΑ που καταχωρήθηκαν στα φορολογικά βιβλία εξοφλήθηκαν με ηλεκτρονικό μέσο και συμπεριελήφθησαν στις δαπάνες που μειώνουν το φόρο εισοδήματος φυσικού προσώπου (049), χωρίς όμως να προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι αυτές δεν εξοφλήθηκαν μέσω του επαγγελματικού τραπεζικού λογαριασμού, όπως όφειλε, αλλά μέσω προσωπικών/οικογενειακών τραπεζικών λογαριασμών με τη χρήση πιστωτικών καρτών και επομένως εσφαλμένα συμπεριελήφθησαν στον κωδ. 049 της οικείας δήλωσης

Επειδή, σε ότι αφορά τον ισχυρισμό σχετικά με τις δαπάνες ΔΕΥΑ Ξάνθης ποσού 29,00€, τα έξοδα ταξιδιού ποσού 150,00€, τα έξοδα RYNAIR ποσού 132,20€, τα έξοδα Γενική Δ/νση Ασφάλειας Ακτών ποσού 902,00€ και Λοιπά έξοδα ποσού 2.850,00€, δεδομένου ότι αποδεδειγμένα έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού συστήματος και αποτελούν προσωπικές δαπάνες που εντάσσονται στο άρθρο 15 παρ.6 περ.δ' («χτίσιμο» αφορολόγητου), γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός ότι αυτές ήδη συμπεριλαμβάνονται στον κωδ. 049. Περαιτέρω, δεκτός γίνεται και ο ισχυρισμός για τα έξοδα τηλεφωνίας ύψους 2.796,60€ καθώς δεν ελέγχθηκε αν η εξόφλησή τους έγινε με χρήση τραπεζικής κάρτας. Κατά συνέπεια, στον Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας, στις αναλώσεις Κεφαλαίων ο κωδ. 11. «Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)» θα διαμορφωθεί στο ποσό των 30.291,22€

Ε) Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου συνυπολογισμού των ποσών αποπληρωμής δανείων

Επειδή, κατά την κατάρτιση του Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας, στη στήλη αναλώσεις κεφαλαίων /εσόδων, στον κωδικό 8: «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δαπανών» ο έλεγχος συμπλήρωσε το ποσό των 6.429,81€.

Από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 & 2017 προκύπτει ότι στον πίνακα 5 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΔΑΠΑΝΗΣ – 1.Ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης με βάση: [...], στον Κωδικό 727: «για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής», ο προσφεύγων συμπλήρωσε ως τοκοχρεωλυτική δόση δανείων το ποσό των 5.122,48€ στο φορολογικό έτος 2016 & 1.307,33€ στο φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, από τα στοιχεία που παραχώρησαν οι τράπεζες μέσω του συστήματος Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.) προέκυψε ότι: στη στήλη «ΔΑΝΕΙΑ» του πίνακα που παρατίθεται πιο πάνω, το σύνολο των ποσών που **πράγματι** κατέβαλε ο προσφεύγων για δάνεια εντός του 2017 ανέρχεται σε **5.415,00€**, ποσό που πρέπει να ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση του πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας – στήλη «Αναλώσεις Κεφαλαίων», 8. «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων».

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός γίνεται μερικώς δεκτός.

Γ&Δ) Σχετικά με το ποσό του ενοικίου αιγιαλού

Επειδή, με το υπ' αριθμ. .../23-2-2023 έγγραφο συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, κατόπιν αναπομπής της Υπηρεσίας μας, διαπιστώθηκε ότι στα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα υπήρχαν καταχωρημένα ως «ενοίκια αιγιαλού» το συνολικό ποσό των 3.108,00€, τα οποία έχουν συμπεριληφθεί στον Κωδ.7 «Επαγγελματικές/ επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως» του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας. Κατόπιν αλληλογραφίας με την αρμόδια Κτηματική Υπηρεσία Έβρου (αρ.πρωτ. .../28-09-2021) και το υπ' αριθμ. Σειρά: ..., α/α .../13-06-2017 διπλότυπο είσπραξης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, διαπιστώθηκε ότι για τη χρήση 2017 καταβλήθηκε ποσό ενοικίων αιγιαλού ύψους 1.554,00€.

Συνεπώς, το εν λόγω καταβληθέν ποσό θα αφαιρεθεί από τη στήλη Αναλώσεις κεφαλαίων – α/α Ποσά Φόρων, Τελών, Εισφορών και Προστίμων, ενώ το υπόλοιπο ανεξόφλητο ποσό των 1.554,00€ θα αυξήσει το λογαριασμό με α/α 10 – *Αυξήσεις Πληρωτέων Λογαριασμών* της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων».

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ως άνω ισχυρισμός γίνεται δεκτός.

ΣΤ) Σχετικά με τον ισχυρισμό περί αυθαίρετου συνυπολογισμού της μισθοδοσίας της συζύγου του στο εισόδημα και στις δαπάνες

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος στον Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας στη στήλη ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ /ΕΣΟΔΩΝ κωδικός 9. «Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέες και μη» συνυπολόγισε το εισόδημα από τόκους και το μισθό της συζύγου του προσφεύγοντα.

Το γεγονός ότι η σύζυγος του προσφεύγοντα ήταν εργαζόμενη στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα και ως εκ τούτου οι δαπάνες μισθοδοσίας της συμπεριλαμβάνονται στις επιχειρηματικές δαπάνες δεν αποτελεί αυθαίρεσία, καθώς στις επιχειρηματικές δαπάνες

περιλαμβάνονται όλες οι δαπάνες άσκησης της ατομικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα στο βαθμό που μέσω αυτών προσδιορίζεται το αποτέλεσμα άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ζ)Σχετικά με τις αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1270/2013- Μεθοδολογία Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου: «Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων» αθροίζονται: α)....[...] 10)Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών . Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους.

Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους».

Επειδή, με την υπ'αριθμ. .../2-2-2023 πράξη αναπομπής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, κατόπιν στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων σχετικά με οφειλόμενα υπόλοιπα στους προμηθευτές του, απεστάλη στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. .../23-2-2023 έγγραφο με συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με το οποίο:«**α)** Για τον προμηθευτή «... **A.E** -»: Έλαβε καρτέλα πελάτη «.....» από τον προμηθευτή (επισυνάπτεται - σχετ. Νο 1) από την οποία προκύπτει το υπόλοιπο οφειλών στις 31/12/2016 ποσό 61.360,04€ και στις 31/12/2017 ποσό 48.997,54€. Τα παραπάνω δεδομένα τα οποία επιβεβαιώνονται και από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων για το υπόλοιπο στις 31/12/2017 οδηγούν στο συμπέρασμα ότι κατά το ελεγχόμενο διάστημα οι οφειλές του ελεγχόμενου (πληρωτέοι λογαριασμοί) προς τον «... A.E» μειώθηκαν κατά το ποσό των **-12.362,50€**.

β) Για τον προμηθευτή «... - **ΑΦΜ**»: Έλαβε ο έλεγχος από τον προμηθευτή το τελευταίο παραστατικό συναλλαγής ΤΔΑ..../31-12-2016 (επισυνάπτεται - σχετ. Νο 2α) για τη χρήση 2016 προς τον πελάτη «.....» σύμφωνα με το οποίο το νέο υπόλοιπο στις 31/12/2016 προς μεταφορά ανέρχεται στο ποσό των 13.017,80€. Επίσης λήφθηκε και το τελευταίο παραστατικό ΤΔΑ..../30-12-2017 (επισυνάπτεται - σχετ. Νο 2β) με νέο υπόλοιπο προς μεταφορά την 31/12/2017 ποσού 42.321,406. Λόγω του ότι η οντότητα «.....» τηρεί τα λογιστικά αρχεία απλογραφικά δεν ήταν εφικτό να εκδοθεί καρτέλα πελάτη.

Σύμφωνα με το έγγραφο - βεβαίωση - του, που προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα (σχετ.6), η είσπραξη της επιταγής ποσού 20.000,006 από την Εθνική Τράπεζα πραγματοποιήθηκε κατά το επόμενο έτος, και συγκεκριμένα στις 20/07/2018. Ωστόσο από την αναλυτική κίνηση του λογαριασμού δεν μπορεί να επαληθευτεί από ποιον εξοφλήθηκε η επιταγή όπως επίσης δεν προκύπτει το αν μέσα στο ελεγχόμενο έτος έχει πραγματοποιηθεί εξόφληση άλλης επιταγής που να

ανάγεται σε έτος προηγούμενο του ελεγχόμενου. Επίσης δεν τεκμηριώθηκε, μέσω στοιχείων (π.χ αντίγραφα κινήσεως λογαριασμών) που προσκομίσθηκαν από τον προμηθευτή, ότι η επιταγή εισπράχθηκε ως εξόφληση υποχρεώσεων του ελεγχόμενου, ούτε προσκομίσθηκε το σώμα της επιταγής.

Συνεπώς ο έλεγχος λαμβάνει ως υπόλοιπο στο τέλος της χρήσης (31/07/2017) το ποσό που αναγράφεται επί του τελευταίου παραστατικού συναλλαγής της χρήση 2017, ήτοι 42.321,40€.

Τα παραπάνω δεδομένα τα οποία επιβεβαιώνονται και από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων για τις 31/12/2017 οδηγούν στο συμπέρασμα ότι κατά το ελεγχόμενο διάστημα οι οφειλές του ελεγχόμενου (πληρωτέοι λογαριασμοί) προς τον «..... - ΑΦΜ» αυξήθηκαν κατά το ποσό των **29.303,60€**.

γ) Για τον προμηθευτή «..... **Ο.Ε - ΑΦΜ**»: Έλαβε καρτέλα πελάτη «.....» από τον προμηθευτή (επισυνάπτεται - σχετ. Νο 3) από την οποία προκύπτει το υπόλοιπο οφειλών στις 31/12/2016 ποσού 667,34€ και στις 31/12/2017 ποσού 1.287,50€. Τα παραπάνω δεδομένα, τα οποία επιβεβαιώνονται και από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων για τις 31/12/2017, οδηγούν στο συμπέρασμα ότι κατά το ελεγχόμενο διάστημα οι οφειλές του ελεγχόμενου (πληρωτέοι λογαριασμοί) προς τον «..... **Ο.Ε - ΑΦΜ**» αυξήθηκαν κατά το ποσό των **620,16€**.

6) Για τον προμηθευτή «..... **Ο.Ε - Α.Φ.Μ**»: Έλαβε καρτέλα πελάτη «.....» από τον προμηθευτή (επισυνάπτεται - σχετ. Νο 4) από την οποία προκύπτει το υπόλοιπο οφειλών στις 31/12/2016 ποσού 333,83€ ενώ στις 31/12/2017 ποσού 2.779,33€. Τα παραπάνω δεδομένα, τα οποία επιβεβαιώνονται και από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων για τις 31/ 12/2017, οδηγούν στο συμπέρασμα ότι κατά το ελεγχόμενο διάστημα οι οφειλές του ελεγχόμενου (πληρωτέοι λογαριασμοί) προς «.. **Ο.Ε - Α.Φ.Μ**» αυξήθηκαν κατά το ποσό των **2.445,50€**.

Από το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω προκύπτει ότι οι πληρωτέοι λογαριασμοί κατά το ελεγχόμενο έτος 2017 αυξήθηκαν κατά το ποσό των **20.006,76€** όπως προκύπτει αναλυτικά από των παρακάτω πίνακα.

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ	ΠΛΗΡΩΤΕΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΤΙΣ 31/12/2017 (Α)	ΠΛΗΡΩΤΕΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΤΙΣ 31/12/2016 (Β)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Α-Β)
«..... Α.Ε»	48.997,54	61.360,04	-12.362,50
.....	42.321,40	13.017,80	29.303,60
.... Ο.Ε	1287,5	667,34	620,16
..... Ο.Ε	2779,33	333,83	2.445,50
ΣΥΝΟΛΑ	95.385,77	75.379,01	20.006,76

Κατόπιν των παραπάνω διαπιστώσεων ο πίνακας ανάλυσης ρευστότητας (ισοζύγιο) θα πρέπει να υπολογιστεί εκ νέου υπό το βάρος του νέου ποσού στο λογαριασμό «**Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών**» του πίνακα (ισοζυγίου) ανάλυσης ρευστότητας στη στήλη των πηγών εσόδων» .

Κατόπιν των ανωτέρω, καθώς και του Γ&Δ ισχυρισμού περί του πληρωτέου ενοικίου αιγιαλού, ο Κωδ. 10 «Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών» θα διαμορφωθεί σε 21.560,76€.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 8 της Πολ. 1050/2014 ορίζεται ότι: «...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», ενώ στο άρθρο 11 της ίδιας ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «**Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.**».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, 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. Οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ.4 του άρθρου 29 του ν.4172/2013, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τις εκατό (33%).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.4174/2013 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, 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. 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.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν **στέρεη πραγματική βάση** στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης». (ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή, προκειμένου να χαρακτηριστεί ένα εισόδημα ως προερχόμενο από επιχειρηματική δραστηριότητα πρέπει να μπορεί να διαπιστωθεί τι εκδόθηκε σε ποιον, σε ποια αξία και για ποιο λόγο. Αφ' ης στιγμής δεν είναι δυνατό τούτο και αφού οι υπολογισμοί περιλαμβάνουν όλα τα εισοδήματα και όλες τις δαπάνες, η αποκρυβείσα ύλη χαρακτηρίζεται ως αγνώστου πηγής και φορολογείται με συντελεστή 33%.

Επειδή η μέθοδος ανάλυσης ρευστότητας βασίζεται στο σκεπτικό ότι εφόσον ένα φυσικό πρόσωπο πραγματοποιεί δαπάνες που υπερβαίνουν το εισόδημά του, η διαφορά αποτελεί φορολογητέα ύλη. (διαφορά μεταξύ Πηγών Κεφαλαίου & Αναλώσεων Κεφαλαίου).

Το γεγονός ότι οι περισσότερες δαπάνες του προσφεύγοντα αφορούν την επαγγελματική του δραστηριότητα δεν απαντά εάν η χρηματοδότησή τους προέρχεται από την ίδια την επαγγελματική δραστηριότητα ή άλλη πηγή, δεδομένου ότι από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη διαθέσιμου κεφαλαίου προερχόμενου από πωλήσεις στα πλαίσια του επιτηδεύματος, τις οποίες ο προσφεύγων απέκρυψε.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός ότι η φορολογική αρχή καταχρηστικά χαρακτήρισε την προκύπτουσα φορολογητέα ύλη ως άγνωστης πηγής προκειμένου να επιβάλλει φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ.29 παρ.4 του ν.4172/2013 (φορολογικός συντελεστής 33%), απορρίπτεται ως αβάσιμος, αφού ο χαρακτηρισμός της πηγής του εισοδήματος αποτελεί πραγματικό ζήτημα.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1270/2013 – Μεθοδολογία Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου, στην Τεχνική Ανάλυση Ρευστότητας του φορολογούμενου δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται τα υπόλοιπα του κάθε λογαριασμού, ενώ επισημαίνεται ότι: «Στην περίπτωση που οι αποσβέσεις συμπεριλαμβάνονται στις συνολικά δηλωθείσες επαγγελματικές δαπάνες για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής θα πρέπει με το ποσό των αποσβέσεων να μειώσουμε τις επαγγελματικές δαπάνες που θα καταχωρίσουμε στην αντίστοιχη ένδειξη, γιατί οι αποσβέσεις δεν αποτελούν πραγματικές καταβολές»

Επειδή, στο άρθρο 9 της Πολ.1050/2014 ορίζεται ότι: «Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσταλλωμένης 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 φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν 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 φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ` του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο

φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Επειδή, στο άρθρο Άρθρο 10 της Πολ.1050/2014 - Προσδιορισμός ακαθάριστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, ορίζεται ότι:

«Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές.

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, το εισόδημα του προσφεύγοντα στο φορολογικό έτος 2017 κατόπιν ελέγχου με τις γενικές διατάξεις διαμορφώθηκε σε 266,35€ (0,70€τόκοι & 265,65€ προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων.

Κατόπιν σύγκρισης των αποτελεσμάτων του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις και με τις έμμεσες, επιλέχθηκε το μεγαλύτερο, ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΘΑΡΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΘΑΡΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ	ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
2017	266,35€	196.554,28€	196.554,98€ (196.554,28 + 0,70) ¹

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη είναι αγνώστου προελεύσεως, όπως αναλύθηκε στον έκτο ισχυρισμό, δεν μπορεί να τεθεί θέμα βάσης δεδουλευμένου.

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ.1270/2013: «Στη δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων αθροίζονται: « [...] 7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων.

¹ ΚΩΔ. 667 τόκοι ημεδαπής προέλευσης 0,70€.

Παρατήρηση: Χειρισμός αποσβέσεων για πάγια επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία στην έμμεση τεχνική της ρευστότητας.

Στην περίπτωση που οι αποσβέσεις συμπεριλαμβάνονται στις συνολικά δηλωθείσες επαγγελματικές δαπάνες για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής θα πρέπει με το ποσό των αποσβέσεων να μειώσουμε τις επαγγελματικές δαπάνες που θα καταχωρίσουμε στην αντίστοιχη ένδειξη γιατί οι αποσβέσεις δεν αποτελούν πραγματικές καταβολές».

Στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή συμπλήρωσε τον κωδικό 7. «Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως» με το ποσό των 219.123,19€, όπως αναρτήθηκε στη δήλωση Ε3στον Κωδικό 523: «Λοιπά έξοδα εξαιρουμένων των τόκων και αποσβέσεων».

Επειδή περαιτέρω, κατά την κατάρτιση του Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας, η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της στοιχεία τόσο από τα φορολογικά αρχεία του προσφεύγοντα, όσο και από πληροφορίες που διαθέτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της (taxis, elenxis, ΔΗΛΕΔ), αλλά και από την άρση της «κίνησης» των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, ο ισχυρισμός περί πλημμέλειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων σε ότι αφορά τις επιχειρηματικές δαπάνες απορρίπτεται ως αβάσιμος, λαμβάνοντας υπόψη τα όσα παρατέθηκαν στον πέμπτο ισχυρισμό σχετικά με την αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών και την καταβολή – εξόφληση δανείων προσωπικών και επαγγελματικών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο Πίνακας Ανάλυσης Ρευστότητας διαμορφώνεται ως εξής:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ /ΕΣΟΔΩΝ	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	2017
1.Υπολοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί , επαγγελματικοί)	1.368,07	1.Υπολοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	2.158,16
2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο Ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης(Ατομική επιχείρηση με βιβλία Κατηγορίας Κ.Β.Σ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ)	0,00	2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο Ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης(Ατομική επιχείρηση με βιβλία Κατηγορίας Κ.Β.Σ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ)	0,00
3.Αναλήψεις από επιχειρήσεις		3. Εισφορές σε λογαριασμού επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	461.026,98	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)	23.274,77
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές, κτλ)		6. Αγορές εμπορευμάτων , α΄, β΄ υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	332.615,30
7. Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές / επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	219.123,19

8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.τ.λ		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	5.122,48
9.Λοιπα έσοδα πάσης φύσεων φορολογητέες ή μη	10.374,20	9. ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές, και λοιπές δαπάνες	7.806,86
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών (29.303,60+620,16+2.445,50-12.362,50+1.554,00)	21.560,76	10. Ποσά φόρων , τελών , εισφορών, και προστίμων κάθε μορφής	40.320,42
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	1.110,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	30.291,22
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12.Μειώσεις πληρωτέων Λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
		14.Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	495.440,01	ΣΥΝΟΛΟ	660.712,40
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ		
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων	495.440,01		
Διαθέσιμα έσοδα/ κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	660.712,40		
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-165.272,39		

Αποφασίζουμε

Τη **μερική αποδοχή** της από **31-10-2022** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ./**07-09-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

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

1)Επί της υπ' αριθμ./07-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	266,35	196.554,98	165.273,09	165.006,74
	της συζύγου				
φόρος	πιστωτικό ποσό	11,54			

	Χρεωστικό ποσό		64.792,93	54.469,91	54.481,45
Προκαταβολή φόρου					0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			32.402,24	27.240,73	27.240,73
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			15.040,95	12.225,58	12.225,58
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή	638,46	112.886,12	94.586,22	93.947,76
	Για επιστροφή				

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.