



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 26/05/2023

Αριθμός απόφασης: 479

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 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.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα στην .....

κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας: α) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από ..... οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (βάσει των ν.4172, 4987/2022) της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

6. Την από ..... έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

α) Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 3.201,34 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 1.600,67 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 30,44 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **4.832,45 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

β) Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 6.769,58 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 3.384,79 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 339,11 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **10.493,48 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από ..... έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (βάσει των ν.4172, 4987/2022) της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθ. .... εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου και κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 σε σχέση με τα προσκομισθέντα

αρχεία (βιβλία και στοιχεία) ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και επιπλέον κατά τα ελεγχόμενα έτη από την επαγγελματική του δραστηριότητα δεν έχει καθαρά κέρδη παρά μόνο ζημιές.

Βάσει των ανωτέρω και επειδή το δηλούμενο εισόδημα του ελεγχόμενου και της συζύγου δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών τους δαπανών διαβίωσης, ο έλεγχος πρότεινε να γίνουν ελεγκτικές επαληθεύσεις στον ελεγχόμενο και τη σύζυγό του βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ, καθώς έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ν. 4172/2013 και εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ειδικότερα, εκδόθηκαν οι κάτωθι αποφάσεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας:

α) η υπ' αριθ. .... απόφαση, για τον ....., και β) η με αριθ. .... απόφαση, για την ....., με τις οποίες εγκρίθηκε ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας καθώς διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης. Η ως άνω 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. Από την εφαρμογή της ανωτέρω μεθόδου η διαφορά μεταξύ της στήλης «Αναλώσεων Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται από τα στοιχεία που θα προσκομίσουν οι φορολογούμενοι, υπόκειται σε φορολόγηση. Εν προκειμένω, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου και μετά την αξιολόγηση των προσκομισθέντων από τον προσφεύγοντα στοιχείων στο πλαίσιο του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, διαπιστώθηκαν οι κάτωθι διαφορές:

	Φορ. έτος 2016 υπόχρεου και συζύγου	Φορ. έτος 2017 υπόχρεου και συζύγου
Σύνολο πηγών Εσόδων/Κεφαλαίων	547.240,03	522.078,33
Σύνολο Αναλώσεων/ Κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	558.626,73	545.351,19
Υπόλοιπο	-11.386,73	-23.272,86

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτα προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένος υπολογισμός πηγών εσόδων – κεφαλαίου. Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του ΚΦΔ και 28 του ν.4172/2013, δεδομένου ότι η φερόμενη ως «μη δικαιολογημένη» διαφορά μεταξύ Πηγών Εσόδων / Κεφαλαίων και Αναλώσεων / Κεφαλαίων που χρησιμοποιήθηκαν, δικαιολογείται πλήρως καθότι έλαβε πίστωση ύψους 35.000 ευρώ από επαγγελματικό δάνειο, την οποία η Ελεγκτική Υπηρεσία δεν συμπεριέλαβε ως Πηγή Κεφαλαίου.
- Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών: Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του ΚΦΔ και 28 του ν.4172/2013, δεδομένου ότι η φερόμενη ως «μη δικαιολογημένη» διαφορά μεταξύ Πηγών Εσόδων / Κεφαλαίων και Αναλώσεων / Κεφαλαίων που χρησιμοποιήθηκαν, δικαιολογείται πλήρως και με βάση τις αποταμιεύσεις σε μετρητά των προηγούμενων συναπών ετών, από το οικονομικό έτος 2003 μέχρι τα υπό έλεγχο έτη.
- Εσφαλμένος υπολογισμός πηγών εσόδων – κεφαλαίου. Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του ΚΦΔ και 28 του ν.4172/2013, δεδομένου στον πίνακα Δαπανών / Κεφαλαίων που χρησιμοποιήθηκαν υπολογίστηκαν δαπάνες που δεν είχαν πληρωθεί με μετρητά, αλλά με αξιόγραφα (επιταγές).

**Επειδή** στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

*«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** στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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**, όπως διευκρινίστηκε με την Ε.2015/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ:

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

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

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν.

4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 ), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 ) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

...

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. ...».

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

#### **«Άρθρο 1**

#### **Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης**

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β , γ και ε της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας

μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

## **Άρθρο 2**

### **Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου**

#### **2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.**

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

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

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

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

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

## **Άρθρο 3**

### **Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής**

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

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

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

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

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

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

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

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

#### **Άρθρο 4**

.....

#### **Άρθρο 5**

##### **Επιλογή τεχνικής ελέγχου.**

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

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

#### **Άρθρο 6**

##### **Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.**

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

#### **Άρθρο 7**

##### **Παροχή στοιχείων.**

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες



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

## **Άρθρο 8**

### **Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.**

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

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

## **Άρθρο 9**

### **Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος**

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της 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 φορολογουμένου 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 φορολογουμένου 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 φορολογουμένου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

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

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

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

## **Άρθρο 10**

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

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

## **Άρθρο 11**

### **Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου**

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ.: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα, με έδρα στην Καλαμάτα και αντικείμενο ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΛΟΥΛΟΥΔΙΩΝ, ΦΥΤΩΝ, ΣΠΟΡΩΝ, ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ, ΖΩΩΝ ΣΥΝΤΡΟΦΙΑΣ ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΖΩΟΤΡΟΦΩΝ ΣΕ ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΑ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ, διενεργήθηκε έλεγχος των φορολογικών ετών 2016 και 2017 δυνάμει της ..... εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

**Επειδή**, κατόπιν αξιολόγησης των διαθέσιμων στην Υπηρεσία στοιχείων και των βιβλίων και στοιχείων καθώς και λοιπών προσκομισθέντων δικαιολογητικών από τον προσφεύγοντα ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, περί προσδιορισμού του εισοδήματος του προσφεύγοντος με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθώς διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα του δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης.

**Επειδή** ο προσφεύγων δεν δηλώνει φορολογητέα εισοδήματα κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017 καθώς η ατομική επιχείρηση του εμφανίζει ζημιές χρήσης ύψους 33.288,06 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 και 73.668,84 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017.

**Επειδή**, εν προκειμένω, κατόπιν εισήγησης του ελεγκτή εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας: α) η υπ' αριθ. .... απόφαση, για τον ....., και β) η υπ' αριθ. .... απόφαση, για την ....., με τις οποίες εγκρίθηκε ως καταλληλότερη, μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4174/2013, η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, καθότι καθώς διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης. Η ως άνω τεχνική προσδιορίζει το 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. Από την εφαρμογή της ανωτέρω μεθόδου η διαφορά μεταξύ της στήλης «Αναλώσεων Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται από τα στοιχεία που θα προσκομίσουν οι φορολογούμενοι, υπόκειται σε φορολόγηση. Εν προκειμένω, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου και μετά την αξιολόγηση των προσκομισθέντων στοιχείων από τον προσφεύγοντα στο πλαίσιο του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, διαπιστώθηκαν οι κάτωθι διαφορές:

	Φορ. έτος 2016 υπόχρεου και συζύγου	Φορ. έτος 2017 υπόχρεου και συζύγου
Σύνολο πηγών Εσόδων/Κεφαλαίων	547.240,03	522.078,33
Σύνολο Αναλώσεων/ Κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	558.626,73	545.351,19

Υπόλοιπο	-11.386,73	-23.272,86
----------	------------	------------

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτα προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο υπολογισμός πηγών εσόδων / κεφαλαίου δεδομένου ότι η φερόμενη ως «μη δικαιολογημένη» διαφορά μεταξύ πηγών εσόδων / κεφαλαίων και αναλώσεων / κεφαλαίων που χρησιμοποιήθηκαν δικαιολογείται πλήρως καθότι έλαβε πίστωση ύψους 35.000,00 ευρώ από επαγγελματικό δάνειο από την «.....», την οποία η Ελεγκτική Υπηρεσία δεν συμπεριέλαβε ως πηγή κεφαλαίου.

**Επειδή**, εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή από τα πιστωτικά ιδρύματα (ΠΟΛ.1033/2014), ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη έλαβε ποσά από την λήψη επαγγελματικών δανείων και ειδικότερα το φορολογικό έτος 2016 εισέπραξε από την τράπεζα «.....» ποσό δανείου ύψους 33.331,01 ευρώ και το φορολογικό έτος 2017 εισέπραξε από την «.....» ποσό δανείου ύψους 28.869,99 ευρώ (σελ. 63 έκθεσης ελέγχου), ποσά τα οποία ο έλεγχος συμπεριέλαβε στις πηγές εσόδων / κεφαλαίων.

**Επειδή**, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο αλλά και με την υπό κρίση προσφυγή την με αριθ. λογ. .... σύμβαση χορήγησης επαγγελματικού δανείου της «.....», στην οποία όμως αναγράφεται ως τελευταία ημερομηνία εγκεκριμένου ποσού 35.000,00 ευρώ η 10η.06.2015, ημερομηνία λήξης ορίου η 30η.09.2015, ως εκ τούτου δεν αφορά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό του Ως προς την δυνατότητα διαθεσίμων και ειδικότερα ως προς το διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση την 31.12.2015. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου ετών 2003 έως 2021.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΔΕΣ Α 1077357 (ΦΕΚ Β΄ 1136/10.05.2013) Απόφασης σε συνδυασμό με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1171/04.07.2013 και 1270/24.12.2013, η τεχνική ανάλυση ρευστότητας προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη) και τις δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές), τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών, οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Ειδικότερα, στην στήλη πηγές κεφαλαίων / εσόδων αθροίζονται, μεταξύ άλλων, τα υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (σε Ελλάδα ή και το εξωτερικό) προσωπικών, οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης καθώς και τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (στην περίπτωση ατομικής επιχείρησης). Όσον δε αφορά τα διαθέσιμα μετρητά, στο έντυπο «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία» συμπεριλαμβάνεται δήλωση του φορολογούμενου με τα μετρητά που κατείχε στην έναρξη ή στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης, ενώ στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι ο φορολογούμενος, η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά κατά την έναρξη ή την λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο το έντυπο «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία», αν και ζητήθηκε με τις αριθ. πρωτ. .... (από τον υπόχρεο) και ..... (από τη σύζυγο) επιστολές, ως εκ τούτου δεν δηλώθηκαν αρχικώς από την πλευρά του διαθέσιμα μετρητά κατά την έναρξη ή την λήξη των ελεγχόμενων χρήσεων.

**Επειδή**, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου:

- Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και το Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης, όπως προσδιορίστηκε βάσει των υπολοίπων των λογαριασμών που υπάρχουν στο ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας κατά την 01/01/2016 ανήρχετο στο ποσό των 3.792,03 ευρώ για τον υπόχρεο και 1.687,90 ευρώ για τη σύζυγο και κατά την 31/12/2016 ανήρχετο στο ποσό των 7.608,15 ευρώ για τον υπόχρεο και 1.911,09 ευρώ για την σύζυγο.
- Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και το Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών, όπως προσδιορίστηκε βάσει των υπολοίπων των λογαριασμών που υπάρχουν στο ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας κατά την 01/01/2017 ανήρχετο στο ποσό των 7.543,48 ευρώ για τον υπόχρεο και 1.911,09 ευρώ για τη σύζυγο και κατά την 31/12/2017 ανήρχετο στο ποσό των 2.242,37 ευρώ για τον υπόχρεο και 1.906,57 ευρώ για την σύζυγο.

Τα ως άνω υπόλοιπα ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση την τεχνική ανάλυση ρευστότητας του φορολογούμενου.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων με το αριθ. πρωτ. .... υπόμνημα που κατέθεσε σε απάντηση του με αριθ. .... Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου ισχυρίστηκε ότι τα διαθέσιμα μετρητά του την 01.01.2016 ανέρχονταν στο ποσό των 216.096,83 ευρώ επικαλούμενος εισοδήματα από το έτος 2003 έως το φορολογικό έτος 2016. Ωστόσο σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην με ημερομηνία θεώρησης ..... οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος υπολόγισε το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο του προσφεύγοντος (του ιδίου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών) δηλαδή από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο) όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαίρεσε τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές), όπως αυτές προέκυψαν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η ελεγκτική υπηρεσία και τελικώς διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων την 01.01.2016 δεν είχε δυνατότητα κατοχής διαθέσιμων μετρητών (σχετ. πίνακας στις σελ. 51-63 της οικείας έκθεσης ελέγχου). Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται επιπλέον ότι ο έλεγχος προέβη σε εσφαλμένο υπολογισμό πηγών εσόδων / κεφαλαίου δεδομένου ότι στον πίνακα δαπανών / κεφαλαίων υπολογίστηκαν δαπάνες που δεν είχαν πληρωθεί με μετρητά, αλλά με αξιόγραφα (επιταγές). Συγκεκριμένα αναφέρει ότι η ελεγκτική υπηρεσία στις «αγορές εμπορευμάτων» έλαβε υπόψη της μόνο τα τιμολόγια των προμηθευτών του και όχι τον πραγματικό χρόνο που ο ίδιος κάλυψε τις υποχρεώσεις του αυτές καταβάλλοντας διαθέσιμα κεφάλαια προς ανάλωση. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει καρτέλες προμηθευτών, από τις οποίες όπως ισχυρίζεται προκύπτει ότι πλήρωνε μεγάλο μέρος των εν λόγω επιχειρηματικών δαπανών του με αξιόγραφα και συγκεκριμένα με μεταχρονολογημένες επιταγές.

**Επειδή**, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ελήφθησαν υπόψη του ελέγχου οι προσκομισθείσες καρτέλες των προμηθευτών ..... οι οποίες περιλάμβαναν τα υπόλοιπα του έτους 2015, τις αγορές και πληρωμές των ετών 2016 και 2017. Κατόπιν επεξεργασίας των ως άνω καρτελών, ελήφθησαν υπόψη στην τεχνική ανάλυσης ρευστότητας των ετών 2016 και 2017 τα συγκεντρωτικά ποσά, ως αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών (στις

Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων) και ως μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών (στις Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων).

**Επειδή**, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσκόμισε πέραν των ανωτέρω καρτελών και επιπλέον καρτέλες των προμηθευτών του: ..... με στοιχεία υπολοίπων του έτους 2015, τις αγορές και πληρωμές των ετών 2016 και 2017. Κατόπιν επεξεργασίας των ως άνω καρτελών, και λαμβάνοντας υπόψη και τα στοιχεία που είχαν τεθεί στον έλεγχο για τους ανωτέρω προμηθευτές τα συγκεντρωτικά ποσά που προσδιορίστηκαν ως αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών (στις Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων) και ως μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών (στις Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων), συμπεριλαμβανομένων των καρτελών που είχε προσκομίσει ο προσφεύγων στον έλεγχο, απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	2016		2017	
	ΑΥΞΗΣΗ	ΜΕΙΩΣΗ	ΑΥΞΗΣΗ	ΜΕΙΩΣΗ
.....	20.306,42		4.435,97	
.....		6.441,09		
.....	9.781,05			1.727,52
.....	919,71		2.781,90	
.....	3.553,14			673,32
.....	648,81		1.673,79	
.....	<b>35.209,13</b>	<b>6.441,09</b>	<b>8.891,66</b>	<b>2.400,84</b>
.....				
.....	550,08			9.577,87
.....	17.759,90			17.759,90
.....	136,40			1.074,74
.....		731,95		529,64
.....	2.745,00		2.082,39	
.....	1.462,99			1.462,99
	<b>22.654,37</b>	<b>731,95</b>	<b>2.082,39</b>	<b>30.405,14</b>
<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>57.863,50</b>	<b>7.173,04</b>	<b>10.974,05</b>	<b>32.805,98</b>

**Επειδή**, ωστόσο δεδομένου ότι από την πλευρά του προσφεύγοντος παρέχεται αποσπασματική και μη επαρκής πληροφόρηση ως προς τον ετεροχρονισμό των εισπράξεων και πληρωμών σε σχέση με τα δεδουλευμένα έσοδα και έξοδα του και εξαιτίας αυτού, από τα προσκομισθέντα στοιχεία που αφορούν στις ως άνω καρτέλες των προμηθευτών του φέρεται να έχει συνολικά μεγαλύτερο ύψος αναλώσεων κεφαλαίου (μέσω μείωσης των λογαριασμών πληρωτέων) σε σχέση με την πληροφόρηση που είχε παρασχεθεί στον έλεγχο, δεν δύναται να ληφθούν υπόψη οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, καθώς αφενός ως αναφέρθηκε λόγω της



αποσπασματικής πληροφόρησης δεν συνάγονται ασφαλή συμπεράσματα, αφετέρου και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι ορθώς προκύπτουν περισσότερες αναλώσεις κεφαλαίων μέσω της μείωσης των πληρωτέων λογαριασμών, στα πλαίσια επανεξέτασης της υπόθεσης δεν δύναται να χειροτερεύσει η θέση του φορολογούμενου. Κατόπιν των ανωτέρω δεν τροποποιούνται τα σχετικά ποσά που έχει λάβει υπόψη του ο έλεγχος στον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω:

1. η διαφορά μεταξύ Πηγών Κεφαλαίων/Εσόδων και αναλωθέντων κεφαλαίων ανέρχεται στο ποσό των **-11.386,73 ευρώ για έτος 2016** (πηγές κεφαλαίων/ εσόδων 547.240,03 ευρώ μείον αναλώσεις κεφαλαίων/ εσόδων 558.626,76 ευρώ)
2. η διαφορά μεταξύ Πηγών Κεφαλαίων/Εσόδων και αναλωθέντων κεφαλαίων ανέρχεται στο ποσό των **-23.272,86 ευρώ για έτος 2017** (πηγές κεφαλαίων/ εσόδων 522.078,33 ευρώ μείον αναλώσεις κεφαλαίων/ εσόδων 545.351,19 ευρώ).

Κατόπιν εφαρμογής της μεθόδου τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας η διαφορά μεταξύ της στήλης «Αναλώσεων Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και καθώς δεν αιτιολογήθηκε από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων υπόκειται σε φορολόγηση, ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να ακυρωθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του ..... ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα στην ....., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας: α) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017.

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

#### **Φορολογικό έτος 2016**

**Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας (με αριθ. ....)**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
---------	---------	---------------	---------

Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	2.300,98	13.687,71	11.386,73
	της συζύγου	13.599,02	13.599,02	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			3.201,34
	Χρωστικό ποσό	511,93	3.713,27	
Προκαταβολή φόρου		456,16	456,16	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ,			1.600,67	1.600,67
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		-30,44		30,44
Τέλος επιτηδεύματος		1.850,00	1.850,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	2.787,65	7.620,10	4.832,45
	για επιστροφή			

### Φορολογικό έτος 2017

**Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας (με αριθ. ....)**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	1.906,30	25.179,16	23.272,86
	της συζύγου	13.993,70	13.993,70	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	66,29		6.769,58
	Χρωστικό ποσό		6.703,29	
Προκαταβολή φόρου		384,36	384,36	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ,			3.384,79	3.384,79
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		0,55	339,66	339,11
Τέλος επιτηδεύματος		2.250,00	2.250,00	

Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	2.568,62	13.062,10	<b>10.493,48</b>
	για επιστροφή			

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.