



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/06/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης: 1426

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604526  
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
  - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
  - δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ..... κατά α) της υπ' αριθ. .... /28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, β) της υπ' αριθ. ....../28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, γ) της υπ. αριθ. ....../28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και δ) της υπ. αριθ. ....../28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 03-02-2023 έκθεση απόψεων Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ2023ΕΜΠ/18-05-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα.

8. Τη με αριθ. ....../25-05-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.

9. Το με αριθ. πρωτ. .... ΕΞ2023/22-06-2023 έγγραφο του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με θέμα «Διαβίβαση Έκθεσης Επανελέγχου» (σχετ: η με αριθμό ....../2023 Πράξη Αναπομπής ΔΕΔ).

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. ....., 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:

α) Με την υπ' αριθ. ....../28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 5.348,95€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 2.674,48€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 8.023,43€.

β) Με την υπ' αριθ. ....../28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 3.059,30€, πλέον

πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 1.529,64€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.588,94€.

γ) Με την υπ' αριθ. ....../28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊστάμενου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 2.893,10€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 1.446,55€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 26,94€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 4.366,59€.

δ) Με την υπ' αριθ. ....../28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊστάμενου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 4.870,11€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 2.435,06€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 257,21€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 7.562,38€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 28-12-2022 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. ....../16-09-2022 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Για τον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα «ΕΜΠΟΡΙΚΟΙ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΙ ΠΟΥ ΜΕΣΟΛΑΒΟΥΝ ΣΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ, ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ, ΠΛΟΙΩΝ ΚΑΙ ΑΕΡΟΣΚΑΦΩΝ», σε συνέχεια της με αριθ. ....../16-09-2022 εντολής του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ η οποία εκδόθηκε με αφορμή την ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΠΟΙΗΣΗ 2022 –ΥΨΗΛΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α. 1293/2019, αλλά και με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Έπειτα από ανάλυση και επεξεργασία των δεδομένων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και των δηλωθέντων εισοδημάτων ο έλεγχος αποφάσισε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις όπως αυτές προσδιορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος, καθώς λαμβάνοντας υπόψη, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1)

του προσφεύγοντος και της συζύγου του, τα εκκαθαριστικά σημειώματα των φορολογικών ετών 2016 & 2017, καθώς και στοιχεία από το σύστημα taxis (υποσύστημα εσόδων), για τις πραγματικές οικογενειακές δαπάνες διαπίστωσε ότι:

- Για το φορολογικό έτος 2016 το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος ήταν 3,20€ για τον προσφεύγοντα και 3,20 ευρώ για την σύζυγό του, το σύνολο των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών 13.380,62€ και οι φόροι που πληρώθηκαν στη χρήση 2.597,42€.
- Για το φορολογικό έτος 2017 το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος ήταν 74,22€, το σύνολο των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών 30.349,02€ και οι φόροι που πληρώθηκαν στη χρήση 4.893,26€.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172 /2013 και εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα εισηγήθηκε ως καταλληλότερη έμμεση μέθοδο ελέγχου την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ η οποία εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος και πιο συγκεκριμένα από:

- Τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 και 2017 (Ε1 - Ε3) με τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα,
- Τις πληροφορίες που προκύπτουν από τα ηλεκτρονικά συστήματα ELENXIS/TAXIS,
- τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών(Σ.Μ.Τ.Λ. - Λ.Π),

πραγματοποιήθηκε η συλλογή δεδομένων προκειμένου να εφαρμοστεί η μέθοδος της ανάλυσης ρευστότητας.

Ύστερα από τα παραπάνω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με βάση την έμμεση μέθοδο της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε ως μη δηλούμενο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2016 το ποσό των 33.534,04€ και για το φορολογικό έτος 2017 το ποσό των 13.150,44€.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε νομότυπα στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. ....../2022 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, με τον υπ' αριθ. ....προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, τον υπ' αριθ. .... προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, τον υπ' αριθ. .... προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016 και τον υπ' αριθ. .... προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017. Επί των ανωτέρω, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε εντός της οριζόμενης προθεσμίας με το με αριθ. πρωτ. .... ΕΞ2022/19-12-2022 Υπόμνημα και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

- 1) Κατά την έκδοση της υπ' αριθ. ....../16-09-2022 εντολής ελέγχου παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 2 περ. β' του ΚΦΔ. Ο έλεγχος θα μπορούσε να διενεργηθεί για τα φορολογικά έτη 2021, 2020 και 2019 και υπό τις λοιπές προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 26 του ΚΦΔ ο έλεγχος αυτός θα μπορούσε να επεκταθεί και στα δύο προηγούμενα αυτών έτη ήτοι και στα φορολογικά έτη 2018 και 2017 επ' ουδενί όμως και στο φορολογικό έτος 2016.
- 2) Κατά την διαδικασία του ελέγχου παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 25§3 του ΚΦΔ, καθώς αν και μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος σύμφωνα με την υπ' αριθ. ....../16-09-2022 εντολή ελέγχου, αυτός διενεργήθηκε στα γραφεία του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ όπου και προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία της ατομικής του επιχείρησης.
- 3) Το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής, αν και κατακράτησε τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία πέραν των δέκα (10) ημερών που προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 25§6 του Ν. 4987/2022 για την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, εν τούτοις δεν συνέταξε και δεν του κοινοποίησε έκθεση κατάσχεσης για την διασφάλιση της αποδεικτικής αξίας αυτών όπως τούτο ρητά ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 24§3 και άρθρου 24§4 του Ν. 4987/2022.
- 4) Ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του στα φορολογικά έτη 2016 και 2017, εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου χωρίς να συντρέχουν προς το σκοπό αυτό, τόσο οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 28§1 του Ν. 4987/2022 όσο και οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4987/2022.
- 5) Για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου δεν εκδόθηκε απόφαση όπως τούτο προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1050/2014 περί επιλογής της τεχνικής ελέγχου.
- 6) Στην έκθεση ελέγχου συμπεριελήφθησαν περισσότερες και διαφορετικές διαπιστώσεις από εκείνες που συμπεριελήφθησαν στο υπ' αριθ. 82/2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 και άρθρο 62 του Ν. 4987/2022). Η Έκθεση Ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει διαπιστώσεις διαφορετικές από το σημείωμα διαπιστώσεων.
- 7) Το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής δεν εφάρμοσε ορθά την έμμεση τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας,
- 8) Τα φορολογηθέντα εισοδήματά του προηγούμενων ετών καλύπτουν τόσο τη δηλωθείσα ζημιά όσο και τις πραγματικές δαπάνες της χρήσης, και ως εκ τούτου δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
- 9) Τα διαθέσιμα κεφάλαια προηγούμενων ετών, όπως προκύπτουν από τον πίνακα ανάλυσης κεφαλαίου που προσκομίστηκε στον έλεγχο, μπορούν να καλύψουν τα χρηματικά ποσά που εξήχθησαν με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

- 10) Εσφαλμένα συνδέονται τα αποτελέσματα από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής με την επιχειρηματική του δραστηριότητα.
- 11) Με την από 28/12/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία αποτελεί και την αιτιολογία των εκδοθέντων οριστικών πράξεων φόρου εισοδήματος, ουδόλως απεδείχθη κατά τρόπο σαφή, επαρκή και ειδικό ούτε η νομική βάση ούτε και τα γεγονότα και οι περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.
- 12) Η φορολογική αρχή ουδέποτε απέδειξε την αντικειμενική υπόσταση των λογιστικών διαφορών που αρχικώς προσέθεσε στα δηλωθέντα οικονομικά αποτελέσματα της ατομικής του επιχείρησης. Απέρριψε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης πραγματικές δαπάνες τις οποίες πραγματοποίησε στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του και στα πλαίσια των αναγκών του στην δραστηριότητα αυτή, χωρίς επαρκή προς τούτοις αιτιολογία. Οι δαπάνες των ετών 2016 και 2017 που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και αφορούν συνήθεις εμπορικές συναλλαγές.
- 13) Στο ισοζύγιο που συντάχθηκε από τον έλεγχο, στα πλαίσια της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας που εφαρμόστηκε, στην στήλη Πηγές Κεφαλαίου/ Εσόδων δεν συμπεριλήφθηκαν: τα εισπραχθέντα από τους πελάτες του ποσά ΦΠΑ και τα υφιστάμενα διαθέσιμα κεφάλαια σε μετρητά στην αρχή της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης (1-1-2016). Ακόμη, στην στήλη Ανάλωση κεφαλαίων/ εσόδων συμπεριλήφθηκαν ποσά δαπανών, τα οποία δεν επιμερίστηκαν μεταξύ του ίδιου και της συζύγου του , τα εισοδήματα της οποίας δεν ελέγχθηκαν.
- 14) Με την από 28/12/2022 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ουδόλως αποδεικνύεται η φορολογητέα ύλη την οποία το ελεγκτικό κέντρο προσέθεσε, υπό τη μορφή φορολογητέων εκροών, στις λοιπές δηλωθείσες και προκύπτουσες από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και τα τηρηθέντα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, φορολογητέες εκροές. Επιπλέον, ουδόλως με την έκθεση αυτή αποδεικνύεται η υποχρέωσή του προς απόδοση ΦΠΑ στο Δημόσιο, αφού ουδέποτε το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής απέδειξε με την έκθεση αυτή, την αντικειμενική υπόσταση των φορολογητέων αυτών εκροών του ΦΠΑ που προσέθεσε εν τέλει στις λοιπές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της ατομικής του επιχείρησης.

Σε συνέχεια της υποβολής της υπ' αριθ. .... ΕΙ2023/27-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ..... ΕΙ2023ΕΜΠ/18-05-2023 υπόμνημα με το οποίο επικαλείται και προσκομίζει νέα στοιχεία και ειδικότερα προσκομίζει κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών (4 συνημμένα αρχεία συνολικά). Στο υπόμνημά του παραθέτει, επιπλέον, πίνακες με αναλήψεις χρηματικών ποσών από τους υπ' αριθ. .... και ..... τραπεζικούς του λογαριασμούς και πίνακες με εξοφλήσεις δαπανών μέσω του υπ' αριθ. .... τραπεζικού του λογαριασμού ισχυριζόμενος ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1050/2014, στην έμμεση τεχνική έλεγχου

της ανάλυσης της ρευστότητας και στο δημιουργούμενο με τις διατάξεις αυτές ισοζύγιο δεν λαμβάνονται υπόψη χρηματικά ποσά δαπανών που καταβλήθηκαν μέσω τραπεζών, αλλά μόνο δαπάνες που καταβλήθηκαν με μετρητά.

**Επειδή**, η υποβολή του εν λόγω υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του, οριζόμενου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 63 ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας αποφάσισε την παράταση της προθεσμίας, για την έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για τριάντα (30) ημέρες σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 63 του ΚΦΔ και συνεπώς εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ....../25-05-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής. Η εν λόγω απόφαση κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΞ 2023 ΕΜΠ/26-05-2023 έγγραφο της Υπηρεσίας μας.

#### **Σχετικά με τον 1<sup>ο</sup> έως 5<sup>ο</sup> και 7<sup>ο</sup> έως 8<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος:**

**Επειδή**, με τους ανωτέρω ισχυρισμούς ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 2 περ. β' του ΚΦΔ, οι διατάξεις του άρθρου 25 παρ.3 του ΚΦΔ καθώς και διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 3 και 4 του ΚΦΔ. Ισχυρίζεται επίσης ότι ο έλεγχος εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου χωρίς να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 και 2 του ΚΦΔ, καθώς τα φορολογηθέντα εισοδήματά του προηγούμενων ετών καλύπτουν τόσο τη δηλωθείσα ζημιά όσο και τις πραγματικές δαπάνες της χρήσης και ισχυρίζεται ακόμα ότι δεν εκδόθηκε απόφαση για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου όπως προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 5 της ΠΟΛ.1050/2014.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή και δεν δημοσιοποιούνται.

2. α) Με απόφαση του Διοικητή, 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 μέσα στο επόμενο έτος 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 παρ. 1, λαμβανομένων υπόψη του αριθμού των ελεγκτών κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης και του αριθμού των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους δώδεκα (12) 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 εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνόλου πλήρων και μερικών ελέγχων, αντίστοιχα, των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα.

β) Ποσοστό τουλάχιστον εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ελέγχων που ορίζονται στο δεύτερο εδάφιο της περ. α' αφορά καταρχήν σε ελέγχους των τελευταίων τριών (3) ετών για τα οποία έχει λήξει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. **Οι έλεγχοι του πρώτου 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, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 25 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

«3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας, εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:  
α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. [...]

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο



φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

**Επειδή, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 79 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:**

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: [...]

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, **μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη**, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

**Επειδή, με τη με αριθ. Α.1293 (ΦΕΚ Β 3085 - 31.07.2019) του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά», δόθηκαν οι παρακάτω οδηγίες:**

«.....

**Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους**

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

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

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»**

**Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» ισχύει:**

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

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

[...]

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

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

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

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

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

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

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

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

Επειδή, η ως άνω διάταξη του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ορίζει ότι το εισόδημα φυσικών προσώπων μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή

έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Δηλαδή, η ως άνω διάταξη θέτει προϋποθέσεις προκειμένου ο έλεγχος να προβεί σε έμμεσες μεθόδους ελέγχου και δεν προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα.

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

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

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

#### **«Άρθρο 1**

**Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης**

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και

πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

## **Άρθρο 2**

### **Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου**

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

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

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

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

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

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

## **Άρθρο 3**

### **Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής**

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

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

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

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

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

- γ) είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με 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 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 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 ακαθάριστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.**

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

#### **Άρθρο 11**

**Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου**

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

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

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

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

**Επειδή**, 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** σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/2014, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1094/07-04-2014:

«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.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τη με ημερομηνία θεώρησης 28-12-2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκύπτει ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης για τις χρήσεις 2016 και 2017, όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντος και της συζύγου του, τα εκκαθαριστικά σημειώματα των

φορολογικών ετών 2016 & 2017, καθώς και στοιχεία από το σύστημα taxis (υποσύστημα εσόδων), για τις πραγματικές οικογενειακές δαπάνες.

Πιο συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2016 το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος ήταν 3,20€ για τον προσφεύγοντα και 3,20 ευρώ για την σύζυγό του, το σύνολο των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών 13.380,62€ και οι φόροι που πληρώθηκαν στη χρήση 2.597,42€, ενώ για το φορολογικό έτος 2017 το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος ήταν 74,22€, το σύνολο των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών 30.349,02€ και οι φόροι που πληρώθηκαν στη χρήση 4.893,26€.

**Επειδή, εν συνεχεία, με το από 22/11/2022 Υπηρεσιακό Σημείωμα προς τον Προϊστάμενο του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Απτικής εγκρίθηκε αιτιολογημένα η εισήγηση του ελεγκτή για εφαρμογή της μεθόδου της «Ανάλυσης Ρευστότητας» από τον Προϊστάμενο του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. από κοινού με την Υποδιευθύντρια και τον Προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου και κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι δεν τηρήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 της ΠΟΛ.1050/2014 απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

**Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός του προβλεπόμενου από το άρθρο 36 του ΚΦΔ χρόνου παραγραφής και ουδόλως το δικαίωμα του δημοσίου για διενέργεια ελέγχου περιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 26 του ΚΦΔ, οι οποίες αναφέρονται στις υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα.**

**Επειδή, ως έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος έχει δηλωθεί το ακίνητο επί της οδού ..... Με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 που υπέβαλε ο προσφεύγων, δήλωσε ιδιοκατοίκηση στην μονοκατοικία επιφάνειας 120 τμ στην οδό ..... Λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα βρίσκεται εντός της κατοικίας του, στην μονοκατοικία επί της οδού ....., και ως εκ τούτου για την είσοδο σε αυτή και προκειμένου να διενεργηθεί επιτόπιος έλεγχος ήταν απαραίτητη σχετική **εισαγγελική εντολή** και παρουσία δικαστικού λειτουργού, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, **ο έλεγχος διενεργήθηκε στα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΔ.****

**Επειδή, για τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία συντάχθηκε από τον έλεγχο η από 25/10/2022 απόδειξη παραλαβής (στην οποία καταγράφονται τα προσκομισθέντα στοιχεία και αρχεία), αντίγραφο της οποίας παραδόθηκε στον προσφεύγοντα. Επιπλέον, ο προσφεύγων αν και έχει υποβάλει αίτηση για να παραλάβει τα προσκομισθέντα αρχεία και η φορολογική αρχή τα έχει έτοιμα στη διάθεση του, ο προσφεύγων δεν έχει προσέλθει στη Φορολογική Διοίκηση για την παραλαβή τους.**

**Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει συγκεκριμένη βλάβη, από την διενέργεια**

ελέγχου στα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης (και όχι στην έδρα της επιχείρησής του που τυγχάνει όπως προαναφέρθηκε να είναι και η οικία του) και από την σύνταξη από τον έλεγχο απόδειξης παραλαβής (στην οποία καταγράφονται τα προσκομισθέντα στοιχεία και αρχεία, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία τους) αντί έκθεσης κατάσχεσης, οι σχετικοί ισχυρισμοί του δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

#### **Σχετικά με τον 9<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος:**

**Επειδή, στην ΠΟΛ. 1270/2013** ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

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

**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 στην 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**, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται την ύπαρξη διαθέσιμων μετρητών την αρχή της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης (01/01/2016) και προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του προσκομίζει πίνακα ανάλωσης, ετών 2005 έως 2021.

**Επειδή**, σχετικά με τον ως άνω ισχυρισμό αναφέρουμε τα εξής:

- Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο συμπληρωμένα τα έντυπα «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης – μεταβολών – υποχρεώσεων» και «Πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων», αν και του ζητήθηκαν, ως εκ τούτου δεν δηλώθηκαν αρχικώς από την πλευρά του διαθέσιμα μετρητά κατά την έναρξη ή την λήξη των ελεγχόμενων χρήσεων.
- Ο προσφεύγων επικαλείται πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών που αφορά τα έτη 2005-2021, ενώ τα ελεγχόμενα έτη είναι τα έτη 2016 – 2017, συνεπώς αρχικά με την παρούσα απόφαση δύναται να ληφθεί υπόψη και να αξιολογηθεί το διαθέσιμο υπόλοιπο όπως έχει διαμορφωθεί και επικαλείται ο προσφεύγων την 01/01/2016 (αρχή της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης) και ανέρχεται στο ποσό των 147.188,63€. Ωστόσο στον ως άνω πίνακα, ο προσφεύγων δεν περιλαμβάνει τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες αλλά μόνο τις τεκμαρτές δαπάνες τις οποίες και αφαιρεί από τα δηλωθέντα εισοδήματα. Συνεπώς, το επικαλούμενο διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών δεν έχει υπολογισθεί, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1270/2013.
- Από τον έλεγχο των υποβληθεισών δηλώσεων φεφπ των ως άνω ετών προκύπτει ότι το οικ. έτος 2014, ο προσφεύγων φορολογήθηκε βάσει τεκμηρίων (καθώς το συνολικό δηλωθέν εισόδημα δεν επαρκούσε για την κάλυψή τους) ενώ τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 δήλωσε στους κωδ. 787 και 788 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από φόρο ) το συνολικό ποσό των 23.800,00€, προκειμένου να μην φορολογηθεί και τα έτη αυτά βάσει τεκμηρίων. Συνεπώς, τουλάχιστον το ποσό αυτό το έχει ήδη δαπανήσει σε προηγούμενα έτη. Επίσης, από τις υποβληθείσες δηλώσεις οικ. ετών 2005-2016 προκύπτει ότι 1) στον κωδικό 049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (άρθρο 72 ΚΦΕ) έχει δηλώσει το συνολικό ποσό των 59.512,29€, 2) στους κωδικούς 051-052 «Εξοδα ιατρικής περίθαλψης στο εσωτερικό και εξωτερικό» έχει δηλώσει το συνολικό ποσό των 6.974,94€, 3) στον κωδικό 073 « Ποσό ασφαλιστρων για ασφάλιση ζωής, προσωπικών ατυχημάτων, ασθενείας» έχει δηλώσει το συνολικό ποσό των 12.941,14€ και 4) στους κωδικούς 053-054 «Υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης (ΤΕΒΕ-ΤΣΑ-ΤΑΕ κλπ) έχει δηλώσει το συνολικό ποσό των 46.602,55€. Τα ως άνω ποσά δεν έχουν συμπεριληφθεί στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου.
- Από τα στοιχεία που αντλεί η φορολογική αρχή βάσει της ΠΟΛ. 1033/2014 με θέμα «Υποχρεώσεις φορέων για αποστολή στοιχείων στην ΑΑΔΕ-

Κωδικοποιημένη», προκύπτει ότι για τα φορολογικά έτη 2011-2015 ο προσφεύγων έχει δαπανήσει για ασφάλιστρα το ποσό των 27.907,94€ και για λογαριασμούς ΔΕΚΟ το ποσό των 8.343,76€ και τα ποσά αυτά δεν τα έχει συμπεριλάβει στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που προσκόμισε.

- Από τα στοιχεία του taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει καταβάλει για τα οικονομικά έτη 2005-2016 για φόρους - τέλη εισφορές (τέλη κυκλοφορίας, ΕΝ.Φ.Ι.Α, φόρος κληρονομιάς κ.ά) το ποσό των 21.726,14€ και η σύζυγός του το ποσό των 963,00€.

**Επειδή**, βάσει των ως άνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος παραμένει αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

### **Σχετικά με τον 12<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος:**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΕ ορίζεται 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,[...]

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες[...]

**Επειδή**, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο έλεγχος ουδέποτε απέδειξε την αντικειμενική υπόσταση των λογιστικών διαφορών και ότι οι κρινόμενες δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και αφορούν συνήθειες εμπορικές συναλλαγές.

**Επειδή**, ωστόσο από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 32-39) προκύπτουν τεκμηριωμένα οι λογιστικές διαφορές ανά φορολογικό έτος ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2016

Περιγραφή δαπάνης που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τον έλεγχο	Καθαρή αξία
Σύμφωνα με την παρ. ιβ του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες όπως αγορά υλικών οικοδομής, ταξίδια στην Αγγλία, αγορά πετρελαίου θέρμανσης)	5.577,09
Σύμφωνα με την παρ. β του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. (δαπάνες άνω των 500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής)	539,50
(Μείον) Δαπάνες φορολογικής αναμόρφωσης	- 3.694,23
<b>Σύνολο δαπανών που δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο</b>	<b>2.422,36</b>

#### Φορολογικό έτος 2017

Περιγραφή δαπάνης που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τον έλεγχο	Καθαρή αξία
Σύμφωνα με την παρ. ιβ του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες όπως αγορά υλικών οικοδομής, έξοδα ψυχαγωγίας, ταξίδια στην Αγγλία, αγορά πετρελαίου θέρμανσης)	4.044,74
Σύμφωνα με την παρ. γ του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (δεν προσκομίστηκε παραστατικό)	43,50
(Μείον) Δαπάνες φορολογικής αναμόρφωσης	- 2.135,55
<b>Σύνολο δαπανών που δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο</b>	<b>1.952,69</b>

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### Σχετικά με τον 10<sup>ο</sup> και 14<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

**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, ο προσφεύγων επικαλείται ότι ουδόλως αποδεικνύεται ότι η προσδιορισθείσα διαφορά συνδέεται με την επιχειρηματική του δραστηριότητα και ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή την διαφορά αυτή την πρόσθεσε στις φορολογητέες εκροές και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ.**



Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος εφάρμοσε την έμμεση τεχνική της ρευστότητας. 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 ανά φορολογικό έτος:

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2016	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2017
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	13.671,75	37.844,48
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	47.205,79	50.994,92
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>- 33.534,04</b>	<b>- 13.150,44</b>

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε είχε υπαχθεί σε φορολογία είτε βάσει ειδικών διατάξεων απαλλάσσεται από το φόρο.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 10 και 12 της ΠΟΛ. 1250/2014, η προκύπτουσα διαφορά προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα και λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων στις λοιπές φορολογίες, ορθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις ως άνω διαφορές για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών στο ΦΠΑ και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου είναι νόμω αβάσιμοι.

**Σχετικά με τον 13<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος:**

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του στη στήλη πηγές κεφαλαίου τα εισπραχθέντα από τους πελάτες του ποσά ΦΠΑ καθώς και ότι εσφαλμένα στη στήλη ανάλωσης κεφαλαίων/εσόδων συμπεριλήφθηκαν ποσά δαπανών, τα οποία δεν επιμερίσθηκαν μεταξύ του ίδιου και της συζύγου του, τα εισοδήματα της οποίας δεν ελέγχθηκαν.

Επειδή, ως προς το ΦΠΑ αναφέρουμε ότι το ΦΠΑ δεν αποτελεί έσοδο για την επιχείρηση του προσφεύγοντες αλλά ο φόρος αυτός επιρρίπτεται σε βάρος του

αντισυμβαλλόμενου φόρος που εισέπραξε ο προσφεύγων και όφειλε να αποδώσει στο δημόσιο.

**Επειδή**, οι πληρωμές ΦΠΑ προς το δημόσιο με τις περιοδικές δηλώσεις δεν έχουν ληφθεί υπόψη/συμπεριληφθεί ούτε στη στήλη ανάλωσης κεφαλαίων/εσόδων ως δαπάνη, ορθώς ο έλεγχος δεν συμπεριέλαβε το ποσό του εισπραχθέντος ΦΠΑ από τους πελάτες του προσφεύγοντος στη στήλη πηγές κεφαλαίου, ως έσοδο.

**Επειδή**, σχετικά με τον ισχυρισμό του ότι οι οικογενειακές δαπάνες θα έπρεπε να επιμεριστούν μεταξύ του ιδίου και της συζύγου του, πέραν του ότι προβάλλεται αόριστα (δεν αναφέρει αναλογία επιμερισμού), αναφέρουμε ότι στον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας έχουν συμπεριληφθεί τα εισοδήματα της συζύγου του προσφεύγοντος (αν και είναι σχεδόν μηδενικά) και ότι στους τραπεζικούς λογαριασμούς (τα υπόλοιπα των οποίων έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο) η σύζυγος είναι συνδικαιούχος.

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί του απορρίπτονται.

#### **Σχετικά με τον 6<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος:**

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει διαπιστώσεις διαφορετικές από το σημείωμα διαπιστώσεων.

**Επειδή**, ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι δεν υφίστανται διαφοροποιήσεις μεταξύ του σημειώματος διαπιστώσεων και της έκθεσης ελέγχου, παρά μόνο ότι στις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ οι προκύπτουσες διαφορές είναι μικρότερες από αυτές του σημειώματος διαπιστώσεων (αναφέρουμε ότι στη σελίδα 19 του σημειώματος διαπιστώσεων το σύνολο των δαπανών που δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο για το φορολογικό έτος 2016 είναι 3.322,36€ ενώ στη σελίδα 46 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος το ποσό αυτό ανέρχεται σε 2.422,36€, καθώς ο έλεγχος αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες ύψους 900,00€), διότι ο έλεγχος έκανε δεκτούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος επί του σημειώματος διαπιστώσεων, ως κάτωθι:

<b>ΦΟΡ ΕΤΟΣ</b>	<b>ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</b>	<b>ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΦΠΑ</b>	<b>ΕΚΘΕΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</b>	<b>ΕΚΘΕΣΗ ΦΠΑ</b>
2016	33.534,04	33.534,04	21.621,08	21.621,08
2017	13.150,44	13.150,44	13.150,44	13.150,44

Συνεπώς, βάσει των ως άνω ουδεμία βλάβη υφίσταται ο προσφεύγων από τις ως άνω διαφοροποιήσεις καθώς δεν αναφέρονται τόσο στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος όσο και ΦΠΑ επιπλέον ποσά μη δηλούμενου εισοδήματος από τα ποσά που αναφέρει ο έλεγχος στο σημείωμα διαπιστώσεων και ο σχετικός ισχυρισμό του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Σχετικά με τον 11<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος:**

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28/12/2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του

Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη απόδειξης της νομικής βάσης και των γεγονότων/περιστάσεων που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων με τρόπο σαφή, επαρκή και ειδικό, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

**Σχετικά με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ2023ΕΜΠ/18-05-2023 Υπόμνημα.**

Επειδή, με το ως άνω Υπόμνημα ο προσφεύγων προσκομίζει και επικαλείται νέα στοιχεία και ειδικότερα προσκομίζει κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών (4 συνημμένα αρχεία συνολικά). Στο υπόμνημά του παραθέτει, επιπλέον, πίνακες με αναλήψεις χρηματικών ποσών από τους υπ' αριθ. .... και ..... τραπεζικούς του λογαριασμούς και πίνακες με εξοφλήσεις δαπανών μέσω του υπ' αριθ. .... τραπεζικού του λογαριασμού ισχυριζόμενος ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1050/2014, στην έμμεση τεχνική ελέγχου της ανάλυσης της ρευστότητας και στο δημιουργούμενο με τις διατάξεις αυτές ισοζύγιο δεν λαμβάνονται υπόψη χρηματικά ποσά δαπανών που καταβλήθηκαν μέσω τραπεζών, αλλά μόνο δαπάνες που καταβλήθηκαν με μετρητά.

Επειδή, η ΠΟΛ.1050/17.2.2014 προσδιορίζει ότι στην τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας «στη δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου», δηλαδή αφαιρείται το σύνολο των αγορών και δαπανών και όχι μόνο οι δαπάνες που καταβλήθηκαν με μετρητά.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα με το ως άνω Υπόμνημα στοιχεία προκύπτει ότι η αρμόδια υπηρεσία κατά τη διενέργεια του ελέγχου δεν είχε στη διάθεσή της και κατά συνέπεια δεν έλαβε υπόψη κατά τη σύνταξη των από 28/12/2022 εκθέσεων ελέγχου τον υπ' αριθ. .... λογαριασμό της τράπεζας .....

Επειδή, τα ανωτέρω νέα στοιχεία απεστάλησαν με τη με αριθμό ...../02-06-2023 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της ΔΕΔ στο αρμόδιο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκειμένου να διενεργήσει πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Η παραπάνω πράξη κοινοποιήθηκε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή (2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. .... ΕΞ2023ΕΜΠ/06-06-2023 έγγραφο.

Επειδή, επί της ως άνω αναπομπής, το 2ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής απέστειλε στην Υπηρεσία μας Έκθεση Επανελέγχου η οποία μας διαβιβάστηκε με το με αριθ. πρωτ. .... ΕΞ2023/22-06-2023 διαβιβαστικό με θέμα «**Διαβίβαση Έκθεσης Επανελέγχου.**»

Επειδή, στην ως άνω Έκθεση Επανελέγχου, επί της ως άνω αναπομπής, η ελεγκτική αρχή αναφέρει τα κάτωθι:

«[...] **2. ΑΙΤΙΑ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ**

Από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εστάλη στην Υπηρεσία μας η με αριθμό ...../2023 **Πράξη Αναπομής** (αριθ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου ...../12-06-2023 ΕΜΠ) για τη διενέργεια επανελέγχου στην ως άνω επιχείρηση λόγω προσκόμισης **νέων στοιχείων**.

Ο προσφεύγων με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ .....ΕΙ 2023 ΕΜΠ/18-05-2023 υπόμνημά του, το οποίο επισυνάπτεται και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του παρόντος, προσκόμισε συμπληρωματικά στοιχεία βάσει των οποίων αιτείται τον επαναπροσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος με την Έμμεση μέθοδο της «Τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας».

Συγκεκριμένα, ο ελεγχόμενος προσκόμισε αντίγραφα τραπεζικών κινήσεων του υπ' αριθ. .... λογαριασμού της τράπεζας ..... τα οποία η Φορολογική Αρχή δεν είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και κατά συνέπεια δεν έλαβε υπόψη της κατά τη σύνταξη των από 28/12/2022 εκθέσεων ελέγχου.

### **3. ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ**

Έπειτα από ανάλυση και επεξεργασία των δεδομένων της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης και των δηλωθέντων εισοδημάτων, ο έλεγχος αποφάσισε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις όπως αυτές προσδιορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, επιλέγοντας ως καταλληλότερη έμμεση μέθοδο ελέγχου την «Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας».

Συνακόλουθα, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα, ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος, με βάση την έμμεση μέθοδο της «Τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας», κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 ήδη ν.4987/2022 σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ 1270/2013 και 1050/2014 όπως εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1/2016-31/12/2016	ΧΡΗΣΗ 1/1/2017-31/12/2017	ΙΙ. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1/2016-31/12/2016	ΧΡΗΣΗ 1/1/2017-31/12/2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	2.597,30	2.335,77	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	2.335,77	526,57
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/ εις			3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		

4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	11.068,05	13.137,00	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	6,4	74,22	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	500,00	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)			6. Αγορές εμπορ/των, α',β'υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	1.439,50	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	24.570,02	15.176,07
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	4.643,72	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη			9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	3.914,38	1.664,91
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		22.297,49	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	2.597,42	4.893,26
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων			11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	4.322,52	28.684,11
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων			12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	2.882,46	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.		
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους /ων		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>13.671,75</b>	<b>37.844,48</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>47.205,79</b>	<b>50.994,92</b>

Επισημαίνεται ότι, ο τρόπος υπολογισμού των παραπάνω ποσών **αναλύεται εκτενώς ανά κωδικό** στην από 28/12/2022 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

#### **4. ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΩΣ «ΝΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»**

Ο ελεγχόμενος προσκόμισε αντίγραφα τραπεζικών κινήσεων του υπ' αριθ. .... λογαριασμού της Τράπεζας ....., τα υπόλοιπα του οποίου στα κρινόμενα φορολογικά έτη βάσει υπομνημάτων του, έχουν ως ακολούθως:

##### **Διαχειριστική περίοδος 1/1/2016-31/12/2016**

Υπόλοιπο 1/1/2016 ύψους 1.134,96

Υπόλοιπο 31/12/2016 ύψους 1.488,40

##### **Διαχειριστική περίοδος 1/1/2017-31/12/2017**

Υπόλοιπο 1/1/2017 ύψους 1.488,40

Υπόλοιπο 31/12/2017 ύψους 667,74

Ο παρών έλεγχος, προς διασταύρωση των υπολοίπων του ως άνω λογαριασμού, απέστειλε ηλεκτρονικό αίτημα **μέσω του συστήματος Σ.Μ.Τ.Λ.** και έλαβε υπόλοιπα του ως άνω λογαριασμού για τα υπό κρίση έτη, τα οποία επισυνάπτονται και αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του παρόντος. Από το ηλεκτρονικό αρχείο τραπεζικών δεδομένων προκύπτουν τα εξής υπόλοιπα:

##### **Διαχειριστική περίοδος 1/1/2016-31/12/2016**

Υπόλοιπο 1/1/2016 ύψους 1.134,96

Υπόλοιπο 31/12/2016 ύψους 1.488,40

##### **Διαχειριστική περίοδος 1/1/2017-31/12/2017**

Υπόλοιπο 1/1/2017 ύψους 1.488,40

Υπόλοιπο 31/12/2017 ύψους 1.470,31

Επίσης, ο ελεγχόμενος παραθέτει στο υπόμνημά του, το οποίο επισυνάπτεται και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του παρόντος, πίνακες με αναλήψεις χρηματικών ποσών από τους υπ' αριθ. .... και υπ' αριθ. .... λογαριασμούς του και πίνακες με εξοφλήσεις δαπανών μέσω του υπ' αριθ. .... τραπεζικού λογαριασμού του στην Τράπεζα ....., ισχυριζόμενος ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθ. ΠΟΛ 1050/17-02-2014, στην έμμεση τεχνική ελέγχου της ανάλυσης της ρευστότητας και στο δημιουργούμενο με τις διατάξεις αυτές ισοζύγιο, δε λαμβάνονται υπόψη χρηματικά ποσά δαπανών που καταβλήθηκαν μέσω τραπεζών, αλλά μόνο δαπάνες που καταβλήθηκαν με μετρητά.

Επί των ανωτέρω ισχυρισμών, ο έλεγχος αναφέρει ότι, η ειδικότερη ΠΟΛ.1050/17.2.2014 προσδιορίζει ότι στην **τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας «στη δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου»**, δηλαδή αφαιρείται το σύνολο των αγορών και δαπανών και αυτό είναι απολύτως λογικό και σε αντιστοιχία με την πρώτη στήλη *Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων* που λαμβάνει υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα από την επιχείρηση, ανεξάρτητα με τον τρόπο είσπραξής τους.

Η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας έχει σκοπό να προσδιορίσει την προσαύξηση περιουσίας ως αναντιστοιχία μεταξύ Εσόδων και Αναλώσεων ανεξάρτητα με το αν αυτή προσαύξησε τον τραπεζικό λογαριασμό ή τα μετρητά του φορολογούμενου.

Επομένως, ο έλεγχος απορρίπτει αυτόν τον ισχυρισμό ως αβάσιμο.

#### **5. ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

Ο έλεγχος μετά από επεξεργασία των προσκομισθέντων ως νέων στοιχείων που διαβιβάστηκαν από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, αναπροσαρμόζει το υπόλοιπο

των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών κατά την έναρξη και κατά τη λήξη των ελεγχόμενων φορολογικών ετών ως ακολούθως:

A/A	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αριθμός Συνδ/χων	Υπόλοιπο Την 01/01/2016	Υπόλοιπο Την 01/01/2017
1	.....	.....	2	2.597,30	2.335,77
2	.....	.....	2	0,00	0,00
3	.....	.....	2	1.134,96	1.488,40
<b>Υπόλοιπα λογαριασμών τραπεζών</b>				<b>3.732,26</b>	<b>3.824,17</b>
A/A	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αριθμός Συνδ/χων	Υπόλοιπο Την 31/12/2016	Υπόλοιπο Την 31/12/2017
1	.....	.....	2	2.335,77	526,57
2	.....	.....	2	0,00	0,00
3	.....	.....	2	1.488,40	1.470,31
<b>Υπόλοιπα λογαριασμών τραπεζών</b>				<b>3.824,17</b>	<b>1.996,88</b>

Κατά συνέπεια, ο έλεγχος επαναπροσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα, ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος, με βάση την έμμεση μέθοδο της «Τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας» με βάση τα νέα στοιχεία/υπόλοιπα του υπ' αριθ. .... λογαριασμού της Τράπεζας .....ως εξής:

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1/2016-31/12/2016	ΧΡΗΣΗ 1/1/2017-31/12/2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1/2016-31/12/2016	ΧΡΗΣΗ 1/1/2017-31/12/2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	3.732,26	3.824,17	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	3.824,17	1.996,88
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις			3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	11.068,05	13.137,00	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	6,4	74,22	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	500,00	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη			6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών		

φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ)			αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	1.439,50	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	24.570,02	15.176,07
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	4.643,72	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη			9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	3.914,38	1.664,91
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		22.297,49	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	2.597,42	4.893,26
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων			11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	4.322,52	28.684,11
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων			12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	2.882,46	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους		
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους /νων		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>14.806,71</b>	<b>39.332,88</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>48.694,19</b>	<b>52.415,23</b>

<b>ΙΙΙ. ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>	<b>ΧΡΗΣΗ 1/1 - 31/12/2016</b>	<b>ΧΡΗΣΗ 1/1 - 31/12/2017</b>
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων	14.806,71	39.332,88
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	48.694,19	52.415,23
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>- 33.887,48</b>	<b>- 13.082,35</b>

Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

## **6. ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

### **6.1 Επαναπροσδιορισμός καθαρών κερδών φορολογικού έτους 2016**

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, επαναπροσδιορίζει **τα καθαρά κέρδη με τις έμμεσες τεχνικές ως εξής:**

Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	11.068,05
Δαπάνες χρήσης βάσει βιβλίων	26.675,24
Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	-15.607,19



Δαπάνες μη εκπιπόμενες	3.694,23
Καθαρό Κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό βάσει δήλωσης	<b>-11.912,96</b>
<b>Πλέον</b> Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου	<b>33.887,48</b>
<b>Καθαρό κέρδος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου βάσει ελέγχου</b>	<b>21.974,52</b>

### 6.2 Επαναπροσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος/φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζεται η νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που προκύπτει από τις διαπιστώσεις ελέγχου:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	3,20	21.977,72	<b>21.974,52</b>
	της συζύγου	3,20	3,20	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	-2.213,72		2.213,72
	Χρεωστικό ποσό		2.758,89	2.758,89
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			2.486,31	2.486,31
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			274,89	274,89
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		913,72	913,72	
<b>Σύνολο φόρων τελών &amp; εισφορών</b>	<b>για καταβολή</b>		7.733,81	<b>7.733,81</b>
	<b>για επιστροφή</b>			
<b>Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά</b>				

### 6.3 Επαναπροσδιορισμός καθαρών κερδών φορολογικού έτους 2017

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, επαναπροσδιορίζει **τα καθαρά κέρδη με τις έμμεσες τεχνικές ως εξής:**

<b>Κύκλος εργασιών</b>	13.137,00
<b>Δαπάνες</b>	
Διάφορα έξοδα	15.176,07
Αποσβέσεις παγίων	630,50
<b>Σύνολο Δαπανών</b>	<b>15.806,57</b>
Αποτελέσματα προ φόρων – τόκων EBIT	-2.669,57
<b>Πλέον</b> Δαπάνες μη εκπιπόμενες	<b>1.909,19</b>
Αποτελέσματα προ φόρων	<b>-760,38</b>
<b>Πλέον</b> Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου	<b>13.082,35</b>

<b>Καθαρό κέρδος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου βάσει ελέγχου</b>	<b>12.321,97</b>
--	------------------

6.4 Επαναπροσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος/φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>		<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	74,22	12.396,19	<b>12.321,97</b>
	της συζύγου	0,00		0,00
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	-2.627,41		2.627,41
	Χρεωστικό ποσό		83,42	83,42
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			1.355,42	1.355,42
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			8,72	8,72
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		1.327,41	1.327,41	
<b>Σύνολο φόρων τελών &amp; εισφορών</b>	<b>για καταβολή</b>		4.074,97	<b>4.074,97</b>
	<b>για επιστροφή</b>			
<b>Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά</b>				

**7. ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α.**

7.1 Επαναπροσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

Ο έλεγχος επαναπροσδιορίζει τις φορολογητέες εκροές κατά την ίδια μεθοδολογία του προσδιορισμού του καθαρού κέρδους στη φορολογία εισοδήματος, ήτοι με έμμεσες τεχνικές και συγκεκριμένα με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, λαμβάνοντας ως μη δηλούμενο εισόδημα από αδικαιολόγητη πηγή το ποσό των **21.974,52 ευρώ** το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και του άρθρου 39 του ν.4174/2013 ήδη ν.4987/2022 θεωρείται **κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα** και αυξάνει ισόποσα τις φορολογητέες εκροές με συντελεστή Φ.Π.Α 24%, όπως αναλύεται παρακάτω:

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
Αξία φορολογητέων εκροών	11.068,05	33.042,57	<b>21.974,52</b>

Αξία φορολογητέων εισροών	5.794,81	5.794,81	
Φόρος εκροών	2.629,73	7.903,61	5.273,88
Υπόλοιπο φόρου εισροών	2.685,84	2.469,84	216,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	56,11		56,11
Χρεωστικό υπόλοιπο		5.433,77	5.433,77
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		2.716,89	2.716,89
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>8.150,66</b>	<b>8.150,66</b>
<b>Υπόλοιπο φόρου</b>	για έκπτωση	<b>56,11</b>	<b>56,11</b>
	για επιστροφή		
<b>Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά</b>			

## 7.2 Επαναπροσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Ο έλεγχος επαναπροσδιορίζει τις φορολογητέες εκροές κατά την ίδια μεθοδολογία του προσδιορισμού του καθαρού κέρδους στη φορολογία εισοδήματος, ήτοι με έμμεσες τεχνικές και συγκεκριμένα με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, λαμβάνοντας ως μη δηλούμενο εισόδημα από αδικαιολόγητη πηγή το ποσό των **12.321,97 ευρώ** το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και του άρθρου 39 του ν.4174/2013 ήδη ν.4987/2022 θεωρείται **κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα** και αυξάνει ισόποσα τις φορολογητέες εκροές με συντελεστή Φ.Π.Α 24%, όπως αναλύεται παρακάτω:

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
Αξία φορολογητέων εκροών	13.137,00	25.458,97	<b>12.321,97</b>
Αξία φορολογητέων εισροών	6.035,81	6.035,81	
Φόρος εκροών	3.152,88	6.110,15	2.957,27
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.305,80	3.249,69	56,11
Πιστωτικό υπόλοιπο	152,92		152,92
Χρεωστικό υπόλοιπο		2.860,46	2.860,46
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		1.430,23	1.430,23
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>4.290,69</b>	<b>4.290,69</b>
<b>Υπόλοιπο φόρου</b>	για έκπτωση	<b>152,92</b>	<b>152,92</b>
	για επιστροφή		

[...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ΚΦΔ (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: « 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση

υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 2..., 3..., 4..., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. .... 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. ....».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: “ *Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...*”. Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. *ad hoc ΔΕΦΑΘ 3762/2015*).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **79§6 του ν.2717/1999** :  
«Το δικαστήριο δεν μπορεί, με την απόφασή του, να καταστήσει χειρότερη τη θέση του προσφεύγοντος».

**Επειδή**, συνεπώς, κατά την ως άνω γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.Τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα

βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, κατόπιν του πορίσματος της έκθεσης επανελέγχου, επί της προαναφερόμενης αναπομπής προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2016 η προκύπτουσα διαφορά τροποποιήθηκε ως εξής:

Φορολογικό έτος 2016

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	Βάσει ελέγχου	Βάσει επανελέγχου
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	13.671,75	14.806,71
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	47.205,79	48.694,19
Υπόλοιπο	- 33.534,04	- 33.887,48

Επειδή, ωστόσο βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων και νομολογίας στα πλαίσια επανεξέτασης της υπόθεσης δεν δύναται να χειροτερεύσει η θέση του προσφεύγοντος. Κατόπιν των ανωτέρω δεν λαμβάνονται υπόψη τα σχετικά ποσά που έχει συμπεριλάβει ο έλεγχος στον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας για το φορολογικό έτος 2016, κατόπιν της προαναφερόμενης αναπομπής και οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016 δεν τροποποιούνται.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/06/2023 έκθεση επανελέγχου, επί της προαναφερόμενης αναπομπής, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή γίνονται δεκτές και τροποποιούνται οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. ...., και συγκεκριμένα:

- Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση α) της υπ. αριθ. ..../**28-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αριθ.

...../28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

- Την μερική αποδοχή και την τροποποίηση α) της υπ. αριθ. ....../28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αριθ. ....../28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

**ΕΙΣΟΔΗΜΑ:**

Α) υπ. αριθ. ....../28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016

<b>Φορολογικό έτος 2016</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει ΔΕΔ</b>
Φόρος Εισοδήματος	4.870,11 €	4.870,11 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ	2.435,06 €	2.435,06 €
Εισφορά αλληλεγγύης	257,21 €	257,21 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>7.562,38 €</b>	<b>7.562,38 €</b>

Β) υπ. αριθ. ....../28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017

<b>Φορολογικό έτος 2017</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει ΔΕΔ</b>
Φόρος Εισοδήματος	2.893,10 €	2.710,83 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ	1.446,55 €	1.355,42 €
Εισφορά αλληλεγγύης	26,94 €	8,72 €

<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>4.366,59 €</b>	<b>4.074,97 €</b>
----------------------------	-------------------	-------------------

**ΦΠΑ:**

Γ) υπ. αριθ. ....../**28-12-2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού  
Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

<b>Φορολογικό έτος 2016</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει ΔΕΔ</b>
ΦΠΑ	5.348,95 €	5.348,95 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58Α ΚΦΔ	2.674,48 €	2.674,48 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>8.023,43 €</b>	<b>8.023,43 €</b>

Δ) υπ. αριθ. ....../**28-12-2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού  
Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

<b>Φορολογικό έτος 2017</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει ΔΕΔ</b>
ΦΠΑ	3.059,30 €	2.860,46 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58Α ΚΦΔ	1.529,64 €	1.430,23 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>4.588,94 €</b>	<b>4.290,69 €</b>

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

**Ακριβές Αντίγραφο**  
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**  
**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**  
**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.