



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

19/06/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

1420

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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 19-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά α) της υπ. αριθ. /20-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ. αριθ. /20-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 24-01-2023 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Τα με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/17-05-2023 και ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/16-06-2023 συμπληρωματικά υπομνήματα.
8. Τη με αριθ./18-05-2023 απόφαση του Προϊστάμενου της Υπηρεσίας μας, περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19-01-2023 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./20-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 138.512,50 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 69.256,25 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 40.244,95 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 248.013,70 €.

β) Με την υπ' αριθ./20-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 226.934,78 €, πλέον διαφορά τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 28,80 €, πλέον διαφορά εισφοράς ΟΓΑ στα ως άνω τέλη ποσού 5,76 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 113.484,67 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 66.173,42 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 406.627,43 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης 20-12-2022 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ./06-07-2022 εντολής ελέγχου, του Προϊστάμενου της ως άνω Υπηρεσίας.

Για τον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΕΙΟ ΕΙΔΩΝ ΠΑΝΤΟΠΩΛΕΙΟΥ», διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α. 1293/2019 οπότε και διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α) Διαφορά μεταξύ των δαπανών στο βιβλίο εσόδων- εξόδων και στην υποβληθείσα δήλωση κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3). Συγκεκριμένα, βάσει του βιβλίου οι συνολικές δαπάνες ανέρχονται στο ποσό των 116.714,07 € ενώ στην δήλωση έχει μεταφερθεί συνολικό ποσό δαπανών ύψους 122.871,80 €, δηλαδή υφίσταται διαφορά ύψους 6.157,73 €. Ομοίως για το φορολογικό έτος 2017, οι δαπάνες βάσει του βιβλίου ανέρχονται σε 183.150,85 € ενώ βάσει της υποβληθείσας δήλωσης ανέρχονται σε 185.137,47 €, δηλαδή υφίσταται διαφορά ύψους 1.986,62 €.

β) Από τις καταστάσεις πελατών- προμηθευτών διαπιστώθηκαν αποκλίσεις εσόδων ύψους 21.965,51 € και εξόδων ύψους 15.372,10 € για το φορολογικό έτος 2016. Αντιστοίχως, για το φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκαν αποκλίσεις εσόδων ύψους 23.677,57 € και εξόδων ύψους 136,16 €.

γ) Δεν αναγνωρίστηκαν αποσβέσεις ύψους 2.878,11 € για το φορολογικό έτος 2016 και ύψους 2.966,47 € για το φορολογικό έτος 2017 καθώς δεν προσκομίστηκε το μητρώο παγίων.

δ) Για το φορολογικό έτος 2016 δεν προσκομίστηκαν τιμολόγια αγορών συνολικού καθαρού ποσού 8.800,37 €, τιμολόγια δαπανών συνολικού ποσού 1.038,49 € και τιμολόγια γενικών εξόδων συνολικού ποσού 1.796,24 €, ήτοι δεν προσκομίστηκαν συνολικά τιμολόγια συνολικού ποσού 11.635,10 €. Για το φορολογικό έτος 2017 δεν προσκομίστηκαν τιμολόγια αγορών συνολικού καθαρού ποσού 4.603,52 €, τιμολόγια δαπανών συνολικού ποσού 606,59 € και τιμολόγια γενικών εξόδων συνολικού ποσού 606,59 €, ήτοι δεν προσκομίστηκαν συνολικά τιμολόγια συνολικού ποσού 5.210,11 €.

ε) Για το φορολογικό έτος 2016 δεν αναγνωρίζονται δαπάνες άνω των 500,00 € που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο, συνολικού καθαρού ποσού 5.544,57 €.

Επομένως, προσδιορίστηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 38.709,50 € για το φορολογικό έτος 2016 και ύψους 33.976,33 € για το φορολογικό έτος 2017.

Στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172 /2013 και εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα εισηγήθηκε ως καταλληλότερη την τεχνική της **ανάλυσης ρευστότητας**.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθ./28-09-2022 Απόφαση του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία ενέκρινε την τεχνική της **ανάλυσης ρευστότητας** ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με έμμεσες τεχνικές προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα στο ύψος των 446.000,86 € για το φορολογικό έτος 2016 και των 688.407,46 € για το φορολογικό έτος 2017.

Επιπλέον, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Κατά τη χρήση 2016, διαπιστώθηκε η αγορά του υπ' αριθ. κυκλοφορίας οχήματος αξίας 1.200,00 €, χωρίς ωστόσο να προβεί στην δήλωση του ποσού της δαπάνης που κατέβαλε για αγορά στον κωδικό 719.

Κατά τη χρήση 2017, διαπιστώθηκε η, από κοινού με τη σύζυγό του, σύσταση της ετερόρρυθμης εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. καταβάλλοντας μετρητοίς στο ταμείο της εταιρείας, εταιρικό κεφάλαιο συνολικού ποσού 10.000,00 €, εκ των οποίων ποσό ύψους 3.000,00 € καταβλήθηκε από τον ίδιο και ποσό ύψους 7.000,00 € καταβλήθηκε από τη σύζυγό του. Τα ως άνω ποσά δεν συμπεριελήφθησαν στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Βάσει των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι με αριθ. & προσωρινές πράξεις και το με αριθ./11-11-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά την 11-11-2022 προκειμένου να καταθέσει εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας τις απόψεις του. Επί των ανωτέρω, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε εντός της οριζόμενης προθεσμίας με το με αριθ./01-12-2022 Υπόμνημα και μετά το πέρας της προθεσμίας το με αριθ./07-12-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα τα οποία δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο 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:

- **Αντίθεση των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 4987/2022 προς το άρθρο 78§§1,4 του Συντάγματος.** Η ανάθεση στη Διοίκηση του προσδιορισμού του περιεχομένου των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όταν στο ίδιο το κείμενο του νόμου δεν υπάρχει παρά μόνο ονομαστική αναφορά των τεχνικών αυτών και γενικόλογος προσδιορισμός του τρόπου εφαρμογής τους, προσκρούει στις διατάξεις του άρθρου 78§§1,4 του Συντάγματος.
- **Παράνομη, αβάσιμη και αναπιολόγητη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.** Θα πρέπει αφενός να στοιχειοθετείται ένας εκ των ρητώς και περιοριστικώς αναφερόμενων στις διατάξεις του άρθ. 28 του ΚΦΕ λόγων και αφετέρου να αιτιολογείται πλήρως, σαφώς, ειδικώς, επαρκώς και εμπειριστατωμένως η θεμελίωση και ο λόγος επιλογής συγκεκριμένης μεθόδου έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Εν προκειμένω συντρέχουν τα κάτωθι: α) οι υποτιθέμενες ενδείξεις προσαύξησης περιουσίας μέσω των πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς δεν αποτελούν δικαιολογητική βάση της εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου καθώς ο ίδιος αιτιολόγησε πλήρως τις ως άνω πιστώσεις και εν τέλει δεν του καταλογίστηκαν διαφορές, β) ο έλεγχος κάνει αναφορά στις αυξημένες δαπάνες οι οποίες δεν αιτιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, καθώς και ότι κατά το έτος 2016 το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, χωρίς ωστόσο να ληφθεί υπόψη το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως προκύπτει από τον προσκομισθέν Πίνακα Μη αναλωθέντος Κεφαλαίου (σχετ. 1), γ) Δεν αιτιολογείται ο λόγος που ο έλεγχος επιλέγει την μέθοδο της ανάλυσης της ρευστότητας μεταξύ των μεθόδων που αναφέρονται στο άρθρο 27 του ΚΦΔ και δ) δεν διαπιστώθηκαν ουσιώδεις παραβάσεις σχετικά με τα λογιστικά και φορολογικά αρχεία και στοιχεία του ίδιου έτσι ώστε να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματός του.
- **Υποχρέωση συνεκτίμησης, κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, λοιπών πηγών εσόδων του ελεγχόμενου.** Θα πρέπει να προστεθούν στη στήλη των πηγών κεφαλαίων/ εσόδων και να συναθροιστούν με τα λοιπά έσοδά του και τα εξής: α) ποσό ύψους 32.676,14 € το οποίο ο ίδιος ο έλεγχος αναγνωρίζει στο φορολογικό έτος 2016 ως ταμειακή διευκόλυνση της εταιρείας με την επωνυμία «.....» προς τον ίδιο, β) ποσό ύψους 114.005,42 € το οποίο ο ίδιος ο έλεγχος αναγνωρίζει στο φορολογικό έτος 2017 ως ταμειακή διευκόλυνση της εταιρείας με την επωνυμία «.....» προς τον ίδιο, γ) ποσό ύψους 320.000,00 € για την περίοδο 01-01-2016 έως 31-12-2017 το οποίο αφορά σε πληρωμές που έκανε η εταιρεία με την επωνυμία «.....», για λογαριασμό του προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....» υπό μορφή δανείου προς τον ίδιο και δ) ποσό ύψους 140.000,00 € για την περίοδο 01-01-2016 έως 31-12-2017 το οποίο αφορά σε πληρωμές που έκανε η εταιρεία με την επωνυμία «.....», για λογαριασμό του προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....» υπό μορφή δανείου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει και τα από 22-12-2015 ιδιωτικά συμφωνητικά με τις εταιρείες με την επωνυμία «.....» και «.....» με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής.

Σε συνέχεια της υποβολής της υπ' αριθ./19-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων προσκόμισε ενώπιον της Υπηρεσίας μας το με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2023ΕΜΠ/17-05-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο επικαλείται την παροχή υπηρεσιών πληρωμών μέσω του παγκόσμιου δικτύου σε συνεργασία με την εταιρεία με την επωνυμία «.....». Στο πλαίσιο αυτής της υπηρεσίας, εισπράττει από τους πελάτες μετρητά χρήματα τα οποία στη συνέχεια πρέπει να αποδίδει στην ανωτέρω εταιρεία, προκειμένου να εκτελεστούν εμβάσματα προς το εξωτερικό. Εν προκειμένω, αυτές οι πληρωμές προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....» πραγματοποιήθηκαν από τις εταιρείες με την επωνυμία «.....» και «.....», οι οποίες του χορήγησαν δάνεια υπό μορφή πληρωμών και επομένως επιβεβαιώνεται ότι τα ποσά των εν λόγω δανείων πρέπει να αυξήσουν τις πηγές κεφαλαίων/ εσόδων κατά τα υπό κρίση έτη. Επιπλέον, προσκόμισε την από 16-03-2004 σύμβασης συνεργασίας του ίδιου με την εταιρεία «.....» καθώς και την από 11-06-2021 τροποποίηση αυτής. Επίσης ζητά την παράταση της προθεσμίας εκδόσεως απόφασης επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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./18-05-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής. Η εν λόγω απόφαση κοινοποιήθηκε στον πληρεξούσιο και αντίκλητο δικηγόρο του προσφεύγοντα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/19-05-2023 έγγραφο της Υπηρεσίας μας.

Επιπλέον, με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ2023ΕΜΠ/19-05-2023 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς τον πληρεξούσιο και αντίκλητο δικηγόρο του προσφεύγοντα, αιτηθήκαμε την υποβολή γραπτού υπομνήματος ως κάτωθι:

«Ειδικότερα, σε κάθε περίπτωση αναγκαία για την εξέταση της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής είναι τα κάτωθι δικαιολογητικά, τα οποία όπως προσκομιστούν πρωτότυπα ή νομίμως επικυρωμένα :

- 1. Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που αφορούν την δραστηριότητα της υπηρεσίας πληρωμών της ατομικής σας επιχείρησης, όπως αυτή αναφέρεται στο από 17-05-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα.*
- 2. Καρτέλα/Αναλυτική κίνηση του λογαριασμού σας από την «.....» περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2017.*
- 3. Κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των εταιρειών «.....» και «.....» που απεικονίζουν τις επικαλούμενες μεταφορές για λογαριασμό της ατομικής σας επιχείρησης προς την «.....».*
- 4. Σχετικές με τον δανεισμό καταβολές- επιστροφές όπως αυτές αναφέρονται στην παρ. 4 των προσκομισθέντων ιδιωτικών συμφωνητικών από 01-01-2018 έως και σήμερα.»*

Στο ως άνω αίτημα της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/16-06-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα κάτωθι:

1. Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα που αφορούν την δραστηριότητα της υπηρεσίας πληρωμών στο πλαίσιο της συνεργασίας με την εταιρεία με την επωνυμία «.....».
2. Καρτέλα/ αναλυτική κίνηση του λογαριασμού της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα από την εταιρεία με την επωνυμία «.....».
3. Αντίγραφα των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των εταιρειών «.....» και «.....» με τις επικαλούμενες μεταφορές από αυτές για λογαριασμό της ατομικής του επιχείρησης προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....».
4. Λίστα με τις επιστροφές ποσών, που πραγματοποιήθηκαν προς τις ανωτέρω εταιρείες από ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και αντίθεσης των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 4987/2022 προς το άρθρο 78§§1,4 του Συντάγματος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρανόμως εφαρμόστηκαν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου διότι α) δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας καθώς ο ίδιος αιτιολόγησε τις επίμαχες πιστώσεις, β) ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψιν το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών το οποίο επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών του, γ) δεν αιτιολογείται ο λόγος που ο έλεγχος επιλέχθηκε η μέθοδος της ανάλυσης της ρευστότητας μεταξύ των μεθόδων που αναφέρονται στο άρθρο 27 του ΚΦΔ και δ) δεν διαπιστώθηκαν ουσιώδεις παραβάσεις σχετικά με τα λογιστικά και φορολογικά αρχεία και στοιχεία του ίδιου έτσι ώστε να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματός του.

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, 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 περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς 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, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του αρ.27 του ΚΦΔ εκδόθηκαν η ΠΟΛ.1050/25-02-2014 – «Καθορισμός του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού», και η Α.1008/20-01-2020 – «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170/Α') για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών και νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»

Επειδή, 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 ΚΦΔ). 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 ΚΦΔ, 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 ΚΦΔ, 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 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.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τη με ημερομηνία θεώρησης 20-12-2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. 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 και τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τρίτα πρόσωπα στο πλαίσιο εφαρμογής της ΠΟΛ.1033/2014 (Β' 276) και καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 38). Πιο συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2016, το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχεται σε 59.867,11 € ενώ προκύπτουν δαπάνες για ασφάλιστρα, φόρους και προσωπικές δαπάνες συνολικού ποσού 119.144,59 €. Ομοίως, για το φορολογικό έτος 2017, το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχεται σε 46.723,77 € ενώ προκύπτουν δαπάνες για ασφάλιστρα, φόρους και προσωπικές δαπάνες συνολικού ποσού 116.887,86 €.

Επειδή, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών αποτελεί στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.2 περ. ζ του ν.4172/2013 και δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα του κρινόμενου έτους. Σε κάθε περίπτωση, όπως αναφέρεται και στην από 20-12-2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (σελ.44-45), το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών υπολείπεται των πραγματοποιηθέντων δαπανών του κατά το ποσό των 69.593,86 € και επομένως δεν υφίσταται κεφάλαιο προς ανάλωση.

Επειδή, με τη με αριθ. πρωτ./28-09-2022 απόφαση του Προϊστάμενου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. εγκρίθηκε η εισήγηση του ελεγκτή για εφαρμογή της μεθόδου της «Ανάλυσης Ρευστότητας» καθώς «στην συγκεκριμένη περίπτωση είναι ουσιώδες να προσδιορισθεί

μεταφορά των συνολικών διαθεσίμων υπολοίπων του ελεγχόμενου σε έκαστο εκ των ελεγχόμενων ετών.»

Κατά συνέπεια, οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το άρθρο 27 του ΚΦΔ είναι αντίθετο με το άρθρο 78§§1,4 του Συντάγματος.

Επειδή, με την Α.1008/2020 (Β' 88) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

Επειδή, με τις ανωτέρω κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του ν.4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του ΚΦΔ προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣτΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής κατάστασης του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ΔΕΦΑΘ 640/2021).

Επειδή, από τα ως άνω συνάγεται ότι το ζήτημα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ρυθμίζεται από τον τυπικό νόμο (άρθρο 27 του ΚΦΔ) συμφώνως με την αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 Σ.), ενώ περαιτέρω δια της κανονιστικής δρώσας Διοικήσεως προβλέπονται μόνον ζητήματα λεπτομερειακού χαρακτήρα.

Συνεπώς, η ΠΟΛ.1050/2014 (Β' 474) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και η Α.1008/2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με τις οποίες εξειδικεύθηκαν ειδικότερα ζητήματα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, βασίζονται σε νόμιμη εξουσιοδοτική διάταξη, δεν κείνται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης ούτε και αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί υποχρέωσης συνεκτίμησης λοιπών πηγών εσόδων.

Επειδή σύμφωνα και με την Υπ. Οικ. ΠΟΛ.1050/2014 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» όπως τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ. 1094/07-04-2014 και ΠΟΛ. 1259/22-12-2014 διευκρινίστηκε ότι:
«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 σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1 Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

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

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

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

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

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

Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013).

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

Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του 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.[...]

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.[...]

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 1270/24-12-2013 της ΓΓΔΕ, με Θέμα(Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου),μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι:

«Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοίομορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/4.7.2013.

1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of fundsmethod).

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.

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

3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).

4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.

5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:

- μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
- εισόδημα από κινητές αξίες
- εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.

6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.

7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

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

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

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

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

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

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

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

Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης....

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους εμμέσων τεχνικών)

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

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, κ.λπ.) .Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν ,π.χ έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,

συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ' όψη εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

5) Ως προς τις δαπάνες που αφορούν δίκτυα κοινής ωφέλειας, σταθερή /κινητή τηλεφωνία, δίδακτρα ιδιωτικών σχολείων - κολλεγίων, ασφάλιστρα ΕΙΧ αυτοκίνητων, δικύκλων, ασφαλιστικά προγράμματα ζωής, υγείας, συνταξιοδότησης, κ.λπ, ασφάλιστρα ακίνητων, κινητών περιουσιακών στοιχείων, σε περίπτωση μη αναγραφής ποσού στο ερωτηματολόγιο, ούτε προσκόμισης στοιχείων που να αποδεικνύουν το ποσό της δαπάνης, θα καλείται ο ελεγχόμενος να συμπληρώσει υπεύθυνη δήλωση και να δηλώσει το ποσό της δαπάνης για κάθε ελεγχόμενο έτος. Ο έλεγχος δύναται να επαληθεύσει τα στοιχεία ή να ζητά αυτά από τις αρμόδιες υπηρεσίες σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

6) Ως προς τη δαπάνη μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αυτές συμπληρώθηκαν στο Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις, ο ελεγχόμενος υποχρεούται να παράσχει στοιχεία που αφορούν τη σχετική δαπάνη λόγω της χρήσης πιστωτικών καρτών προσκομίζονται τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος δύναται να ζητά τέτοια στοιχεία από τα αρμόδια πιστωτικά ιδρύματα σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

7) Ο ελεγχόμενος (επιτηδευματίας) θα καλείται να παράσχει στοιχεία σε σχέση με τα υπόλοιπα απαιτήσεων/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες (επαγγελματικές προσωπικές) κ.λπ. καθώς και των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό...

9) Επαγγελματικές / προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν, αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών.

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

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

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

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

α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία

β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων

γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο

Τα έντυπα αυτά μπορεί να τροποποιούνται/συμπληρώνονται από τον ελεγκτή ανάλογα με τα δεδομένα του φακέλου κάθε υπόθεσης. Θα επιδίδονται στο φορολογούμενο μαζί με την εντολή ελέγχου ή χωριστά, αλλά οπωσδήποτε με τη συνοδεία επιστολής προς το φορολογούμενο, ο τύπος της οποίας επισυνάπτεται στην παρούσα εγκύκλιο. Ο φορολογούμενος συμπληρώνει τα έντυπα και προσκομίζει κάθε αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Συγκεκριμένα: α) Το έντυπο Διαθεσίμων Περιουσιακών στοιχείων θα επιδίδεται σε δύο αντίτυπα στο φορολογούμενο. Το ένα θα συμπληρώνεται με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου και το άλλο με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την λήξη της ελεγχόμενης περιόδου.

Παράδειγμα: Αν η ελεγχόμενη περίοδος είναι από 1/1/2003 έως την 31/12/2010 θα συμπληρωθούν τα έντυπα με ημερομηνίες 1/1/2003 και 31/12/2010.

Ειδικά σε περιπτώσεις όπου προκύπτει σημαντική απόκλιση στα περιουσιακά στοιχεία (κάθε μορφής) που αναγράφθηκαν στα αντίστοιχα έντυπα έναρξης- λήξης της ελεγχόμενης περιόδου θα επιδίδονται στο φορολογούμενο προς συμπλήρωση έντυπα για τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης. Αν τα ελεγχόμενα έτη δεν είναι συνεχή θα συμπληρωθούν έντυπα για την έναρξη και τη λήξη κάθε διαχειριστικής περιόδου.

Για την απόδειξη των αναγραφόμενων στο έντυπο περιουσιακών στοιχείων ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει όλα τα σχετικά έγγραφα/ δικαιολογητικά που αποδεικνύουν την ακρίβεια των αναγραφέντων στοιχείων, όπως τίτλους ή συμβόλαια αγοράς ακίνητης περιουσίας, αποδεικτικά έγγραφα ανέγερσης ακινήτων (άδεια οικοδομής, νομιμοποιήσεις, ΕΚΚΟ και λοιπά έγγραφα που μπορούν να υποστηρίξουν τα αναγραφόμενα για την ακίνητη περιουσία), τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των κινητών μέσων, τίτλους ή συμβόλαια ή πράξεις απόκτησης συμμετοχών και λοιπών χρεογράφων, βεβαιώσει/πιστοποιητικά ή αντίγραφο βιβλιαρίου καταθέσεων ενημερωμένο με τα διαθέσιμα ποσά κατά την έναρξη ή λήξη της ελεγχόμενης χρήσης και τους δικαιούχους των ποσών αυτών, τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των λοιπών επενδυτικών στοιχείων (έργων τέχνης, συλλογών, τιμαλφών και λοιπών στοιχείων αξίας εκάστου 5000 ευρώ και άνω), έγγραφα που να υποστηρίξουν τις τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων (ονόματα, ποσά κ.λπ.).

Στο έντυπο συμπεριλαμβάνεται δήλωση του φορολογουμένου για τα μετρητά που κατείχε σε νομίσματα κάθε μορφής. Σε περίπτωση που δεν συμπληρωθεί, θεωρείται από τον έλεγχο ότι ο/η φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά, κατά την έναρξη ή λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης περιόδου ή Χρήσης. β) Το έντυπο ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών- υποχρεώσεων επιδίδεται στο φορολογούμενο σε ένα (1) αντίτυπο, επί του οποίου παρέχει στοιχεία για όλα τα έτη για τα οποία ελέγχεται. Στο έντυπο αυτό παρέχονται πληροφορίες για τον τρόπο διαβίωσης του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, για τις μεταβολές των περιουσιακών τους στοιχείων και για τις υφιστάμενες υποχρεώσεις τους για όλα τα ελεγχόμενα έτη. γ) Το έντυπο Επιστολή προς το φορολογούμενο συνοδεύει υποχρεωτικά τα δύο προηγούμενα έντυπα, περιέχει την προθεσμία που δίδεται στο φορολογούμενο για συμπλήρωση αυτών και την πράξη κοινοποίησης».

Επειδή, στην παρ. 2 της ΠΟΛ.1259/22-12-2014 - Οδηγίες εφαρμογής της Πολ. 1050/2014 - ορίζεται ότι:

«Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ 1270/24/12/2013. Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 8 του Νόμου 1882/1990 ορίζεται ότι:

«16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος θα πρέπει να λάβει υπόψη στην στήλη των πηγών κεφαλαίων/ εσόδων α) ποσό ύψους 32.676,14 € ως ταμειακή διευκόλυνση της εταιρείας με την επωνυμία «.....» προς τον ίδιο κατά το φορολογικό έτος 2016, β) ποσό ύψους 114.005,42 € ως ταμειακή διευκόλυνση της εταιρείας με την επωνυμία «.....» προς τον ίδιο κατά το φορολογικό έτος 2017, γ) ποσό ύψους 320.000,00 € το οποίο αφορά σε

πληρωμές που έκανε η εταιρεία με την επωνυμία «.....», για λογαριασμό του προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....» υπό μορφή δανείου προς τον ίδιο κατά την περίοδο 01-01-2016 έως 31-12-2017 και δ) ποσό ύψους 140.000,00 € το οποίο αφορά σε πληρωμές που έκανε η εταιρεία με την επωνυμία «.....», για λογαριασμό του προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....» υπό μορφή δανείου, κατά την περίοδο 01-01-2016 έως 31-12-2017.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 20-12-2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος, η φορολογική αρχή διενήργησε τα κάτωθι:

«Για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής ελέγχου, δημιουργήθηκε ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, ήτοι α) τις «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και β) τις «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ». Στην πρώτη στήλη ήτοι στις «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ» συμπεριλήφθηκαν τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί από τον ελεγχόμενο στην διάρκεια της κάθε μίας από τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση, φορολόγηση η νόμιμη απαλλαγή καθώς επίσης και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη ήτοι στις «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, στην διάρκεια της κάθε μίας από τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους. Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ» και «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και η μη αιτιολόγησή της υπόκειται σε φορολόγηση (παρ.4-Άρθρο 21-Ν.4172/2013). Σχετικά με τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων, αγορών εμπορευμάτων και λοιπών δαπανών που διενεργήθηκαν στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας του ελεγχόμενου αυτά αντλήθηκαν από τα στοιχεία των υποβληθέντων δηλώσεων για τα ελεγχόμενα έτη.

Σχετικά με τις δαπάνες του ελεγχόμενου για φόρους, τέλη-εισφορές και πληρωμή προστίμων, αυτές προέκυψαν από το τις πληρωμές που πραγματοποιείται μέσω των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου.

Σχετικά με τις προσωπικές δαπάνες του ελεγχόμενου και τις δαπάνες για υπηρεσίες κοινής ωφελείας, αυτές προέκυψαν από συνεκτίμηση των στοιχείων που αναγράψατε στα ερωτηματολόγια τρόπου διαβίωσης και στους πίνακες διαθεσίμων περιουσιακών στοιχείων, των στοιχείων που λάβαμε μέσω της ΠΟΛ 1033/2014 και των στοιχείων που προκύπτουν από το ηλεκτρονικό αρχείο με τις τραπεζικές συναλλαγές του ελεγχόμενου (Σ.Μ.Τ.Λ.).

Σχετικά με τα διαθέσιμα μετρητά στην οικία σας στο τέλος κάθε περιόδου, λήφθηκαν υπόψη τα ποσά στους σχετικούς Πίνακες Διαθεσίμων Περιουσιακών Στοιχείων που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο.

Δεν προέκυψαν εισπρακτέα υπόλοιπα πελατών της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου από τα διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία.

Δεν προέκυψαν πληρωτέα υπόλοιπα προμηθευτών της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου από τα διαθέσιμα στοιχεία στον έλεγχο.

Τα υπόλοιπα ενεργών τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, στην αρχή και το τέλος κάθε ελεγχόμενης περιόδου παρουσιάζονται ως κάτωθι:

	2016		2017	
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΝΑΡΞΗΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΗΞΗΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΝΑΡΞΗΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΗΞΗΣ
.....	0,00	0,00	0,00	5.023,81
.....	35,12	35,12	35,12	35,13
.....	1.001,26	1.001,34	1.001,34	1.001,42
.....	111,85	195,44	195,44	133,35

.....	0,00	0,00	0,00	0,00
.....	150,84	9.349,21	9.349,21	11.275,66
.....			0,00	0,07
.....	1.621,06	2.840,58	2.840,58	6.367,41
.....	29,40	326,98	326,98	377,88
.....	1.777,74	26,57	26,57	33,37
.....	97,15	97,23	97,23	97,25
ΣΥΝΟΛΟ	4.824,42	13.872,47	13.872,47	24.345,35

Επειδή βάσει των ανωτέρω προέκυψαν τα κάτωθι:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	4.824,42	13.872,48	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	13.872,48	24.345,28
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).	2.500,00	3.000,00	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).	3.000,00	3.500,00
B. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις			3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		10.000,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα δήλωσης	2.009.449,75	1.153.288,37	4. Κόστος απόκτησης άυλων τίτλων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγες	36.738,49	47.923,27	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	74.143,66	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές, μερίσματα, κ.λπ.)			6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	2.143.352,11	1.565.480,11
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	122.871,80	185.137,47
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	74.375,95	70.490,43
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη			9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	5.602,77	19.481,16
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών			10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	29.382,14	20.398,03
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων			11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	9.783,73	6.518,24
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων			12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		

13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτεών		
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.		
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /ων		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	2.053.512,66	1.218.084,12	ΣΥΝΟΛΟ	2.476.384,64	1.905.350,72

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2016	2017
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	2.053.512,66	1.218.084,12
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	2.476.384,64	1.905.350,72
Υπόλοιπο	-422.871,98	-687.266,60

Επειδή βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου προέκυψε ότι με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου προσδιορίζεται μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα για τον προσφεύγοντα από ότι με τις Γενικές Διατάξεις Φορολογίας Εισοδήματος και σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις ως κάτωθι:

Φορολογική περίοδος	Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Δήλωσης	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.	Φορολογητέο Εισόδημα Ελεγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου	Φορολογητέο Εισόδημα Που Λαμβάνεται Υπ' Όψιν Για τον Προσδιορισμό Του Φόρου Εισοδήματος
01/01/2016 - 31/12/2016	23.128,88	61.838,38	446.000,86	446.000,86
01/01/2017 - 31/12/2017	1.140,86	1.140,86	688.407,46	688.407,46

Επειδή, σύμφωνα με τον διενεργηθέντα έλεγχο, τα ποσά ύψους 32.676,14 € και 114.005,42 €, ήτοι συνολικού ποσού 146.681,56 €, τα οποία ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αποτελούν ταμειακή διευκόλυνση της εταιρείας με την επωνυμία προς τον ίδιον κατά τα έτη 2016 και 2017, επεστράφησαν στην ως άνω εταιρεία εντός των υπό κρίση χρήσεων και επομένως δεν προκύπτει κάποια μεταβολή στο αποτέλεσμα του ελέγχου, καθώς προστίθενται τόσο στην στήλη των πηγών κεφαλαίων/ εσόδων όσο και στην στήλη των αναλώσεων κεφαλαίων/ εσόδων. Διευκρινίζουμε ότι οι ως άνω κινήσεις μεταξύ της ατομικής επιχείρησης και την εταιρείας, έχουν πραγματοποιηθεί μέσω των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών (χρεώσεις/ πιστώσεις) όπως προκύπτει από την σελ. 34 της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί είσπραξης μετρητών από πελάτες και διακράτησης αυτών, καθώς οι σχετικές πληρωμές προς την «.....» πραγματοποιούνται για λογαριασμό του από τις εταιρείες «.....» και «.....» από τις οποίες έχει λάβει δάνειο ποσού 320.000,00 € και 140.000,00 € αντίστοιχα, με την μορφή πληρωμών προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....» όπως περιγράφηκε τόσο με την ενδικοφανή προσφυγή του όσο και με το με αριθ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/17-05-2023 συμπληρωματικό υπόμνημά του και λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία σημειώνονται τα κάτωθι:

1. Τα προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ του προσφεύγοντος και των ως άνω εταιρειών δεν έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά παράβαση του άρθρου 8 παρ. 16 του ν.1882/1990. Επίσης, παρόλο που φέρεται να αφορούν συμφωνητικά οικονομικής διευκόλυνσης δεν έχουν χαρτοσημανθεί, κατά παράβαση του ΚΝΤΧ.
2. Σύμφωνα με την από 24-01-2023 έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., από τα στοιχεία του ελέγχου προκύπτει ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....» δεν εμφανίζεται ως προμηθευτής αλλά ως πελάτης του προσφεύγοντα. Συνεπώς, στην στήλη των πηγών κεφαλαίων έχουν καταχωρηθεί τα εκδοθέντα τιμολόγια από τον προσφεύγοντα προς την ως άνω εταιρεία (τιμολόγια συνολικής αξίας 9.886.99 € που αφορούν προμήθεια του προσφεύγοντος βάσει της μεταξύ τους σύμβασης), ενώ ουδεμία συναλλαγή με την εταιρεία «.....» έχει απεικονιστεί στην στήλη των αναλώσεων κεφαλαίων.
3. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ή αρχείο από το τηρούμενο λογιστικό του σύστημα από το οποίο να προκύπτει η είσπραξη μετρητών από πελάτες του για την εν λόγω δραστηριότητά του με την ως άνω εταιρεία, με αποτέλεσμα να μην τεκμηριώνεται ούτε η είσπραξη ούτε το ύψος των μετρητών. Συνεπώς ο προσφεύγων δεν τεκμηρίωσε τις συναλλαγές του που εμπίπτουν στην δραστηριότητά του αυτή, με κατάλληλα λογιστικά αρχεία, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 του ΚΦΔ. Επίσης, παρόλο που στο άρθρο 4 παρ. 4 της από 16/03/2004 προσκομισθείσας σύμβασης συνεργασίας ορίζεται ότι «Ο Συνεργάτης θα τηρεί αρχεία όλων των εντολών μεταφοράς χρημάτων και πληρωμών επιχειρήσεων που διεκπεραίωσε, τα οποία θα συμπεριλαμβάνουν τα προβλεπόμενα από την διαδικασία εκτέλεσης εντολών δικαιολογητικά τουλάχιστον επί μία πενταετία από την διενέργεια της συναλλαγής ή για το χρονικό διάστημα που απαιτείται από την ισχύουσα κάθε φορά νομοθεσία.», ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο ούτε στην Υπηρεσία μας, τα ως άνω προβλεπόμενα από τη σύμβαση αρχεία και στοιχεία. Επίσης, από την προσκομισθείσα σύμβαση προκύπτει ότι διενεργούνται και εισερχόμενα εμβάσματα (με σκοπό να αποδοθούν από την πλευρά του προσφεύγοντος σε πελάτες στο εσωτερικό της χώρας) εκτός από τα αορίστως επικαλούμενα εξερχόμενα, για τα οποία δεν έχουμε κανένα στοιχείο. Συνεπώς, δεν γνωρίζουμε το ποσό των διαθέσιμων μετρητών που προκύπτει από την διαφορά μεταξύ των εισερχόμενων και των εξερχόμενων εμβασμάτων, στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του αυτής.
4. Οι προσκομισθείσες καρτέλες από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» που αφορούν την ατομική του επιχείρηση δεν αποτελούν ικανά αποδεικτικά στοιχεία καθώς αποτελούν απλά φωτοαντίγραφα χωρίς να φέρουν υπογραφές από την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία και όλες οι κινήσεις φέρουν ως αιτιολογία συναλλαγής «συμψηφιστικές εγγραφές», με μόνη διευκρίνιση «OUT», «DEPOSIT», «IN» και «DOM». Συνεπώς, αν και επιβεβαιώνεται η ύπαρξη εισερχόμενων («IN») και εξερχόμενων («OUT») εμβασμάτων δεν έχουμε κανένα στοιχείο για ποιους πελάτες αφορούν.
5. Από τις προσκομισθείσες τραπεζικές κινήσεις των εταιρειών «.....» και «.....» δεν επιβεβαιώνονται τα επικαλούμενα ποσά δανείων. Συγκεκριμένα, από τον με αριθ. λογαριασμό της τράπεζας με δικαιούχο «.....», προκύπτουν συνολικές μεταφορές (όπως τις έχει υποδείξει ο προσφεύγων), ύψους 33.590,00 € για το έτος 2016 και 1.000,00 € για το έτος 2017 προς τον με αριθ. 602...302 λογαριασμό της εταιρείας με την επωνυμία «.....». Ομοίως από τον με αριθ. λογαριασμό της τράπεζας με δικαιούχο «.....», προκύπτουν συνολικές μεταφορές (όπως τις έχει υποδείξει ο προσφεύγων), ύψους 19.371,39 € για το έτος 2016 και 112.252,00 € για το έτος 2017 προς τον με αριθ. λογαριασμό της εταιρείας με την επωνυμία

«.....». Συνεπώς δεν προκύπτουν τα επικαλούμενα ποσά δανείων συνολικού ύψους 460.000,00 €. Επιπλέον, να σημειωθεί ότι στις περισσότερες περιπτώσεις, πριν από την μεταφορά των ως άνω ποσών προς την «.....», πραγματοποιούνταν καταθέσεις μετρητών (την ίδια ή την προηγούμενη μέρα) με αιτιολογία «.....».

6. Ενώ στην παρ. 4 των προσκομισθέντων συμφωνητικών αναφέρεται η τοκοχρεωλυτική εξόφληση αυτών των δανείων μέσα στο χρονικό διάστημα από 01-01-2018 έως και 31-12-2025, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν αυτές τις εξοφλήσεις, παρόλο που του ζητήθηκε με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ2023ΕΜΠ/19-05-2023 έγγραφο της Υπηρεσίας μας.
7. Οι εταιρείες «.....» και «.....» αποτελούν εταιρείες συμφερόντων του προσφεύγοντος (συμμετοχή στο κεφάλαιο και διαχείριση), έχουν ίδιο αντικείμενο εργασιών, δραστηριοποιούνται στην ίδια περιοχή και είναι πελάτες της ατομικής επιχείρησής του. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται επαρκώς ότι οι ως άνω πληρωμές που πραγματοποιούν οι εν λόγω εταιρείες προς την «.....», απορρέουν από τα επικαλούμενα ιδιωτικά συμφωνητικά δανείου και όχι από συναλλαγές της εμπορικής τους δραστηριότητας. Συγκεκριμένα, από τη σελ. 28 της έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι η εταιρεία «.....» κατά το ελεγχόμενο έτος 2016 ήταν πελάτης της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και σύμφωνα με την προσκομισθείσα στον έλεγχο καρτέλα του υπ' αριθ. 30.00.00581 λογαριασμού του αναλυτικού καθολικού ο προσφεύγων είχε εκδώσει τιμολόγια συνολικής αξίας 291.902,44€ και ο έλεγχος δικαιολόγησε πιστώσεις συνολικού ποσού 142.690,00€ καθώς έκρινε ότι αφορούν εξόφληση των ως άνω τιμολογίων. Επομένως, η εξόφληση ποσού ύψους 149.212,44 € δεν απεικονίζεται στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς. Ομοίως, από τη σελ. 31 της έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι η εταιρεία «.....» κατά το ελεγχόμενο έτος 2017 ήταν πελάτης της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και σύμφωνα με την προσκομισθείσα στον έλεγχο καρτέλα του υπ' αριθ. 30.00.00581 λογαριασμού του αναλυτικού καθολικού, ο προσφεύγων είχε εκδώσει τιμολόγια συνολικής αξίας 92.380,10€ και ο έλεγχος δικαιολόγησε πιστώσεις συνολικού ποσού 66.220,00€ καθώς έκρινε ότι αφορούν εξόφληση των ως άνω τιμολογίων. Επομένως, η εξόφληση ποσού ύψους 26.160,10€ δεν απεικονίζεται στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς. Επίσης, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων, η εταιρεία «.....» ήταν πελάτης της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και ο προσφεύγων είχε εκδώσει τιμολόγια συνολικής αξίας 21.436,30 € για το φορολογικό έτος 2016 και συνολικής αξίας 10.242,38 € για το φορολογικό έτος 2017. Συνεπώς, είναι πιθανό ότι οι διαφορές αυτές να αφορούν τις πληρωμές που έχουν κάνει οι εν λόγω εταιρείες προς την «.....», για λογαριασμό του προσφεύγοντος.
8. Ο έλεγχος κατά την κατάρτιση του πίνακα ρευστότητας, θεώρησε ως εισπραχθέν το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων, παραδοχή προς όφελος του προσφεύγοντος καθώς αυξάνει τη στήλη των πηγών κεφάλαιου.

Λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερόμενες διατάξεις και πραγματικά περιστατικά, ο προσφεύγων ενώ αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου, δεν τεκμηρίωσε όπως προβλέπεται από το άρθρο 65 του ΚΦΔ, με κατάλληλα λογιστικά αρχεία και στοιχεία τους ισχυρισμούς του, προκειμένου να ανατρέψει τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του παραμένουν αναπόδεικτοι και απορρίπτονται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20-12-2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 19-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. , και την επικύρωση των υπ. αριθ. /2022 και /2022 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ως κάτωθι:

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

Α) Υπ' αριθ. /20-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος- Φορολογικό έτος 2016:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	138.512,50 €	138.512,50 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58ΚΦΔ	69.256,25 €	69.256,25 €
Εισφορά αλληλεγγύης	40.244,95 €	40.244,95 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	248.013,70 €	248.013,70 €

Β) Υπ' αριθ. /20-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος- Φορολογικό έτος 2017:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	226.934,78 €	226.934,78 €
Διαφορά τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	28,80	28,80
Διαφορά Εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	5,76	5,76
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58ΚΦΔ	113.484,67€	113.484,67€
Εισφορά αλληλεγγύης	66.173,42 €	66.173,42 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	406.627,43 €	406.627,43 €

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.