



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 26.05.2023

Αριθμός απόφασης:1069

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος τουμε ΑΦΜ:, κατά: α) της με αριθμό ...27.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και β) της με αριθμό ../27.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, γ) της με αριθμό/27.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016, δ) της με αριθμό ../27.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ...../24.05.2023 ΕΙ 2023 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.... ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί του με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ...../24.05.2023 ΕΙ 2023 ΕΜΠ 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 τη με αριθμό/27.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (ζαχαροπλαστείο), φόρος ύψους 8.709,67€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.354,83€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.017,65€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 15.082,15€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης ύψους 26.392,95€ με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής της ανάλυσης ρευστότητας βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ΚΦΔ και φορολόγησής της ως αδικαιολόγητης προσαύξεσης περιουσίας βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του ν.4172/2013.

β) Με τη με αριθμό**27.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους **14.835,83€**, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού **7.661,67€** και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού **3.133,46€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **25.630,96€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης ύψους **44.957,08€** με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής της ανάλυσης ρευστότητας βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ΚΦΔ και φορολόγησής της ως αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του ν.4172/2013.

γ) Με τη με αριθμό/**27.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2016–31.12.2016**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους **14,64€**, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους **1.512,98€**, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού **756,49€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **2.269,47€**, κατόπιν διαπίστωσης διαφοράς φορολογητέων εκροών μεταξύ βιβλίων και δηλώσεων ΦΠΑ ύψους **5.229,45€**, β) μη αναγνώρισης φορολογητέων εισροών (αγορών/δαπανών), ύψους **1.574,00€**.

δ) Με τη με αριθμό/**27.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017–31.12.2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους **739,68€**, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού **369,84€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **1.109,52€**, λόγω μη αναγνώρισης φορολογητέων εισροών (αγορών/δαπανών), ύψους **3.043,52€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από **27.12.2022** έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, της Δ.Ο.Υ. φορολογικών ετών **2016** και **2017** σε εκτέλεση της υπ'αρ./**15.11.2022** εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ...../**24.05.2023** ΕΙ 2023 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς

1) Δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις, ώστε να αιτιολογείται η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, εφόσον μπορούσε να εξαχθεί λογιστικό αποτέλεσμα από τα τηρούμενα βιβλία του, με βάση τις γενικές διατάξεις του άρθρου 21 του ΚΦΕ.

2) Εσφαλμένος ο προσδιορισμός φόρου εισοδήματος καθώς είχε μετρητά εις χείρας τα οποία εκ παραδρομής δεν δήλωσε και προέρχονται από δώρα του γάμου του που συντελέστηκε το έτος 2017.

3) Η εξόφληση των υποχρεώσεων της επιχείρησής του έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο, ως εκ τούτου εσφαλμένα εντάσσονται τα σχετικά ποσά στον πίνακα ανάλωσης των υπό κρίση ετών 2016 και 2017.

4) Εσφαλμένα δεν αναγνωρίσθηκε ο ΦΠΑ δαπανών όπως του σέρβις και των ελαστικών του αυτοκινήτου του που χρησιμοποιούσε για τις ανάγκες της επιχείρησής του.

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

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους

που προβλέπονται στον Κώδικα.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: " 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου".

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: " 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.... "

Επειδή, με το άρθρο 39- Δικαιολόγηση Προσαύξησης Περιουσίας του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο

φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

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

Επειδή, με τις διατάξεις της απόφασης **A.1293/23-07-2019** (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**», ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «**αποφασίζουμε:** Κατά το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας, εξαιρουμένων των υποθέσεων μερικού ελέγχου για την επιστροφή φόρου. [...] Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται ότι 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, στο άρθρο 27 παρ.1 και 2 του ΚΦΔ ορίζεται: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.1 του ν.4172/2013 ορίζεται: «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, στις παρ. 4, 5 της Εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε.2015/2020 μεταξύ άλλων αναφέρεται: « 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.

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

Επειδή στην ΠΟΛ 1050/2014 της ΓΓΔΕ με θέμα «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 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 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...

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).
- Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.
- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν.2238/94 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.4172/2013 , ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.
- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.
- Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι

διατάξεις του Ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά. Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη. • Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του Ν. 4172/13, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.»

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1171/-2013** «Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων» ορίζεται ότι: « Με την απόφαση ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013, όπως δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ.1136/Β' /10-5-2013 και ΦΕΚ.1199/Β' /16-5-2013, καθορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου παράλληλα με τις ισχύουσες διατάξεις περί τακτικού ελέγχου του ΚΦΕ. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προκειμένου να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα, αξιοποιούν κάθε στοιχείο ή πληροφορία που διαθέτει η υπηρεσία ή μπορεί να συλλεχθεί για τον φορολογούμενο τον/την σύζυγο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτών και το οποίο μπορεί να αφορά κάθε μορφή εσόδων ή δαπανών. Σκοπός είναι να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο το πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου το οποίο είτε έχει αναλωθεί σε αγορές και δαπάνες ή έχει χρησιμοποιηθεί προκειμένου να προσαυξηθεί η περιουσιακή του κατάσταση.

Σύμφωνα με την παράγρ.1 του άρθρο 66 του ΚΦΕ ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας κατά τον έλεγχο των επιδιδόμενων δηλώσεων δικαιούται: «Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος».

Οι διατάξεις αυτές έχουν ανάλογη εφαρμογή και κατά τους ελέγχους από το γραφείο, σύμφωνα με την παράγρ.3 του άρθρου 67Α του ΚΦΕ .

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ.6 του άρθρου 66 του ΚΦΕ , όσοι αρνούνται ή παραλείπουν αναιτιολογήτως να δώσουν πληροφορίες για την εξακρίβωση του εισοδήματος και να διευκολύνουν το ελεγκτικό έργο του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, υπόκεινται στο πρόστιμο που ορίζεται από το άρθρο 4 παράγρ.2 του Ν.2523/97 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ. 3 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ.Α' 66/31.3.2011): «Στους υπόχρεους που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 66... του ΚΦΕ , επιβάλλεται με απόφαση του

Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο από χίλια (1.000) έως πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδοεχόμενη υποτροπή».

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 της απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10-5-2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ή 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 ομοίμορφη εφαρμογή των διατάξεων κατά την άντληση στοιχείων από τους φορολογούμενους (φυσικά πρόσωπα) ορίζονται τα ακόλουθα έντυπα:

- α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία
- β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων
- γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο

Τα έντυπα αυτά μπορεί να τροποποιούνται/συμπληρώνονται από τον ελεγκτή ανάλογα με τα δεδομένα του φακέλου κάθε υπόθεσης.

Θα επιδίδονται στο φορολογούμενο μαζί με την εντολή ελέγχου ή χωριστά, αλλά οπωσδήποτε με τη συνοδεία επιστολής προς το φορολογούμενο, ο τύπος της οποίας επισυνάπτεται στην παρούσα εγκύκλιο.

Ο φορολογούμενος συμπληρώνει τα έντυπα και προσκομίζει κάθε αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του.

Συγκεκριμένα:

- α) Το έντυπο Διαθεσίμων Περιουσιακών στοιχείων θα επιδίδεται σε δύο αντίτυπα στο φορολογούμενο. Το ένα θα συμπληρώνεται με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου και το άλλο με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την λήξη της ελεγχόμενης περιόδου.

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

Ειδικά σε περιπτώσεις όπου προκύπτει σημαντική απόκλιση στα περιουσιακά στοιχεία (κάθε μορφής) που αναγράφηκαν στα αντίστοιχα έντυπα έναρξης-λήξης της ελεγχόμενης περιόδου θα επιδίδονται στο φορολογούμενο προς συμπλήρωση έντυπα για τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης.

Αν τα ελεγχόμενα έτη δεν είναι συνεχή θα συμπληρωθούν έντυπα για την έναρξη και τη λήξη κάθε διαχειριστικής περιόδου.

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

Στο έντυπο συμπεριλαμβάνεται δήλωση του φορολογουμένου για τα μετρητά που κατείχε σε νομίσματα κάθε μορφής. Σε περίπτωση που δεν συμπληρωθεί, θεωρείται από τον έλεγχο ότι ο/η φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά, κατά την έναρξη ή λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης περιόδου ή χρήσης.

β) Το έντυπο ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων επιδίδεται στο φορολογούμενο σε ένα (1) αντίτυπο, επί του οποίου παρέχει στοιχεία για όλα τα έτη για τα οποία ελέγχεται.

Στο έντυπο αυτό παρέχονται πληροφορίες για τον τρόπο διαβίωσης του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευομένων 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, με την ΠΟΛ 1270/.-2013 «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου» ορίζεται ότι: «1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method). Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

- 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
- 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).
- 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... Αντιμετώπιση περιπτώσεων επιστροφής φόρων τελών και εισφορών (σε προσωπικό/οικογενειακό επίπεδο καθώς και σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης). Στην περίπτωση που εκκρεμεί φόρος προς επιστροφή, ο οποίος τελικά επιστρέφεται στο επόμενο ή στα επόμενα έτη, τότε με το προς επιστροφή ποσό θα αυξηθούν οι εισπρακτέοι λογαριασμοί.»...

12) Η αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ών έχει αυξηθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η αύξηση θα καταχωρηθεί στη στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους» Σε περίπτωση που είχαμε μείωση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε τη μείωση στη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους»...

13) Οι λοιπές περιπτώσεις εσόδων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση εσόδου που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31/12/200X).

2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).

3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικές επιχειρήσεις)

4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων

5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών περιλαμβάνονται: ανεγέρσεις οικοδομών, αγορές ΕΙΧ, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, πλοίων - σκαφών, αναψυχής αεροσκαφών, και επενδυτικών αγαθών καθώς και οι δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις αυτών .

6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας

7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων.

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

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

8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο). Το ποσό των τόκων ανάλογα με το είδος του δανείου (προσωπικό/επαγγελματικό) συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες είτε στις προσωπικές /οικογενειακές είτε στις επαγγελματικές .

9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες

10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής.

11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών).

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.

14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.

15) Η μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών έχει μειωθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η μείωση θα καταχωρηθεί στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών»

Σε περίπτωση που είχαμε αύξηση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε την αύξηση στην στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών»...

16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Γενική παρατήρηση: Τόσο στα έσοδα, όσο στις αγορές και δαπάνες, αναγράφεται το σύνολο των ποσών που ανάγεται σε κάθε ελεγχόμενο διαχειριστικό έτος (όχι τεκμαρτά έσοδα ή δαπάνες). Χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε τα ποσά τόσο των εσόδων όσο και των αγορών/δαπανών να μην υπολογίζονται δυο φορές.

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/ΕΞ2013/10-5-2013 , υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1259/2014 της ΓΓΔΕ με θέμα: «Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ 1050/17.02.2014» ορίζονται τα εξής: «Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας, σας παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β´, γ´, και ε´, της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΔ (ΦΕΚ Α170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000. 1 Αν

ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

- υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και
- επενδυτικά προϊόντα (μετοχές ,ομόλογα, repos έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και
- ακίνητα και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.).

Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα). Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος , ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στις 31/12/1999 στο σύνολο τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη "Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης". Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

- από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριελήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,
- θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών , κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές). Επισημαίνονται τα εξής:
- στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα, αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο ελεγχόμενος, θα πρέπει να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο),

- αν ο ελεγχόμενος αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στις 31/12/1999 επενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον ελεγχόμενο (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» / «Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων».
- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων, • κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. 2 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 την ΠΟΛ.1094/2014 ορίζεται: «Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 (ΦΕΚ 474τ. Β' /25-2-2014) αντικαθίσταται ως εξής: «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».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών**

στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. **2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§1, 4 του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«**1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο....**

4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,**
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οιοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,**
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,**
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,**
- ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.**

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι:«1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω η επιχείρηση του προσφεύγοντος τηρούσε απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, με έσοδα από πωλήσεις ειδών ζαχαροπλαστείου, στη

Επειδή, ο προσφεύγων κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη δεν εμφανίζει κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα παρά μόνο ζημίες, συγκεκριμένα το φορολογικό έτος 2016 ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους **5.851,90€**, βάσει της με αρ./2017 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και κατά το φορολογικό έτος 2017 ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους **40.383,61€**, βάσει της με αρ./2018 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Τα έσοδα **1.497,79€** από μισθούς, **3.000,00€** από ενοίκια καταστημάτων, **300,04€** από ενοίκια γης του φορολογικού έτους 2016, και **3.000,00€** από ενοίκια καταστημάτων, **400,08€** από ενοίκια γης του φορολογικού έτους 2017 δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσης, (δαπάνες σε εταιρίες παροχής ενέργειας: **2.338,63€**, για σταθερή και κινητή τηλεφωνία: **418,95€**, εμβάσματα: **2.052,00€**, αγορές αγαθών μέσω καρτών: **253,20€** το έτος 2016 και σταθερή και κινητή τηλεφωνία: **449,22€**, εμβάσματα: **1.600,00€**, αγορές αγαθών μέσω καρτών: **3.470,90€** το έτος 2017). Επιπλέον δια της με αρ.22.03.2018 απόφασης επιβολής προστίμου του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.... του επιβλήθηκε πρόστιμο, για μη έκδοση αποδείξεων κατά το έτος 2017.

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή έκρινε ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις για την προσφυγή σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου βάσει της παρ. 1 περ. β' και παρ. 2 του άρθρου 28 και εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής της ανάλυσης ρευστότητας (**source and application of funds method**) (περ. β της παρ.1 και παρ. 2 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013).

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται, ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1050/2014 ο έλεγχος δημιούργησε ένα ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, τις «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και τις «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε τα κάθε μορφής έσοδα που είχαν εισπραχθεί στην διάρκεια του κρινόμενου φορολογικού έτους, αποδεδειγμένα (βάσει βιβλίων και δηλώσεων). Στην δεύτερη στήλη «Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων» συμπεριέλαβε όλες τις πραγματοποιηθείσες αναλώσεις και τις πραγματικές δαπάνες (επιχειρηματικές/προσωπικές) που διαπιστώθηκαν αποδεδειγμένα (βάσει δηλώσεων και στοιχείων σύμφωνα με το άρθρο 15 του ΚΦΔ). Από την σύγκριση μεταξύ των δύο μεθόδων προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, (με τις γενικές διατάξεις και με τη μέθοδο εμμέσου προσδιορισμού), επιλέχθηκε ως τελικός φορολογητέο εισόδημα - ως μεγαλύτερο - το προσδιορισθέν με τη μέθοδο εμμέσου προσδιορισμού (τεχνική ανάλυσης ρευστότητας) 26.392,95€ για το έτος 2016 και 44.957,08€ για το έτος 2017 (όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου σελ.01 έως σελ.16)

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1/- 31/12/2016	ΧΡΗΣΗ 1/1/- 31/12/2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1/- 31/12/2016	ΧΡΗΣΗ 1/1/- 31/12/2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης(προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	0,00	0,00	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης(προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	0,00	0,00
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ κατηγορίας	0,00	0,00	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).	0,00	0,00

ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).					
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	0,00	0,00	3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00	0,00
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	56.261,93	63.721,42	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	1.497,79		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	9.675,48	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	0,00	0,00	6. Αγορές εμπορ/των, α΄, β΄ υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	18.716,34	45.997,86
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	56.755,69	58.107,17
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ	0,00	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	0,00	0,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	3.300,00	3.400,08	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	0,00	0,00
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	0,00	2.902,65
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτεών	0,00	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	2.305,20	5.070,90
12. Αυξηση των προκαταβολων που εισεπραχθηκαν εναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	0,00	0,00		0,00	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00	12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		
			13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτεών	0,00	0,00
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	0,00	0,00
			15.Μειωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν εναντι εσόδων επομένου/ναν έτους /ων	0,00	0,00
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	61.059,76	67.121,50	ΣΥΝΟΛΟ	87.452,71	112.078,58

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 1/1/- 31/12/2016	ΧΡΗΣΗ 1/1/- 31/12/2017
---------------	---------------------------	---------------------------

Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	61.059,76	67.121,50
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	87.452,71	112.078,58
Υπόλοιπο	-26.392,95	-44957,08

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1270/2013 & 1050/2014, η διαφορά μεταξύ των στηλών «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρήθηκε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βάσει των διατάξεων του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 και φορολογήθηκε με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει του άρθρου 29 §4 του Ν.4172/2013, ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΕΛΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2016	Ζημία 5.861,90€	26.392,95€	Ζημία 4.287,90€	26.392,95€
2017	Ζημία -40.383,61€	44.957,08€	Ζημία 37.340,09€	44.957,08€

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται: «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 ισχυρίζεται ότι διέθετε μετρητά που προέρχονται από δωρεές λόγω του γάμου του που τελέστηκε την 29.07.2017, αλλά εκ παραδρομής δεν τα δήλωσε στη στήλη των κεφαλαίων του και συγκεκριμένα: α) το ποσό των 5.000,00 ευρώ που έλαβε από τον παππού της συζύγου του με ΑΦΜ, (προς απόδειξη συνυποβάλλει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του προηγούμενων ετών 2013 -2017 του τελευταίου, και υπεύθυνη δήλωσή του συνταχθείσα την **19.05.2023**, χωρίς υπογραφή του ιδίου) και β) το ποσό των 7.000,00 ευρώ από τη γιαγιά του προσφεύγοντος συζ. με ΑΦΜ ..., (προς απόδειξη συνυποβάλλει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου της προηγούμενων ετών 2011 - 2015, και υπεύθυνη δήλωση υπογεγραμμένη από την ίδια, με θωρημένο το γνήσιο της υπογραφής την **19.05.2023** από το). Επιπλέον η σύζυγός του με ΑΦΜ, ως ασκούμενη δικηγόρος έλαβε το ποσό των 2.048,00 ευρώ, από το με ΑΦΜ για τα έτη 2016 και 2017 (συνυποβάλλει εικόνα αποδοχών της έτους 2016 με φορολογητέο εισόδημα 1.998,00 ευρώ.)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 147 ΚΔΔ: «1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α) η αυτοψία, β) η πραγματογνωμοσύνη, γ) τα έγγραφα, δ) η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε) οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ) οι μάρτυρες και ζ) τα δικαστικά τεκμήρια».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 148 ΚΔΔ: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 185 ΚΔΔ: «1. Οι μαρτυρικές καταθέσεις τις οποίες προσάγουν οι διάδικοι προαποδεικτικώς λαμβάνονται ενόρκως, ... ενώπιον του ειρηνοδίκη ή συμβολαιογράφου της έδρας του δικαστηρίου ή της κατοικίας του μάρτυρα. 2. Ο διάδικος που επιδιώκει τη λήψη μαρτυρικής κατάθεσης κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο επιδίδει, δέκα (10) τουλάχιστον ημέρες από την κατάθεση, στους λοιπούς διαδίκους, κλήση, η οποία αναφέρει το ένδικο βοήθημα ή μέσο που αφορά η κατάθεση, τόπο, ημέρα και ώρα διεξαγωγής της, το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνση της κατοικίας του μάρτυρα, καθώς και το θέμα της κατάθεσης».

Επειδή, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 2152/2017, 4155/2018, 1838/2016, 1327/2012, 1349/2001, 3042/2004), από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι οι προσκομιζόμενες από τους διαδίκους εξώδικες δηλώσεις, επιστολές ή βεβαιώσεις δεν είναι νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, γιατί αποτελούν μαρτυρίες, για τις οποίες δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους. Αποτελούν, όμως, οι εν λόγω δηλώσεις ή βεβαιώσεις νόμιμα αποδεικτικά μέσα, εάν είναι προγενέστερες της προσφυγής και δεν έχουν συνταγεί εν όψει ή επ' ευκαιρία της διοικητικής δίκης ή με σκοπό να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο της δίκης αυτής, ή εάν έχουν τεθεί υπόψη της Διοικήσεως, στο πλαίσιο του ελέγχου που ενδεχομένως διενήργησε πριν από την έκδοση της προσβληθείσης με την προσφυγή πράξης, ώστε να καταστούν στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων συνυπέβαλλε με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ...../24.05.2023 ΕΙ 2023 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα υπεύθυνες δηλώσεις του με ΑΦΜ (ανυπόγραφη) και της συζ..... με ΑΦΜ, μετά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Οι εν λόγω υπεύθυνες δηλώσεις, καίτοι στοιχείο του φακέλου της

υπόθεσης, από μόνες τους, χωρίς περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία, δεν δύναται να τεκμηριώσουν τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, περί λήψης μετρητών από τα εν λόγω πρόσωπα ενόψει του γάμου του και να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, όλως επικουρικώς με την παρ. 13 της ΠΟΛ 1033/21.02.2013, ορίζεται ότι: “13. Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά που προέρχονται από λίστες γάμου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται χρηματικά ποσά που προέρχονται από λίστες γάμου- δώρα γάμου, ο ισχυρισμός αυτός, ως θέμα πραγματικό, εξετάζεται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και το βάρος της απόδειξης το φέρει ο δικαιούχος του εμβάσματος προσκομίζοντας κάθε νόμιμο μέσο π.χ. ληξιαρχική πράξη γάμου και αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού, για διάστημα μέχρι δύο μηνών πριν και ενός μήνα μετά την τέλεση του γάμου. Τούτο βεβαίως δεν αποκλείει τον έλεγχο για την τυχόν επιβολή φόρου δωρεάς”.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των υποχρεώσεων της επιχείρησής του έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο των υπό κρίση φορολογικών ετών, χωρίς ωστόσο να αποδεικνύει τούτο με στοιχεία (όπως αποδείξεις πληρωμής). Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι εσφαλμένα δεν του αναγνωρίσθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ..., η έκπτωση από το φόρο εκρών του ΦΠΑ δαπανών που αφορούν το σέρβις και τα λάστιχα του αυτοκινήτου του που χρησιμοποίησε για τις ανάγκες της επιχείρησής του, την μπλούζα πόλο για το προσωπικό, τον ηλιακό θερμοσίφωνα, τις ηλεκτρικές συσκευές (απορροφητήρα, φούρνο μικροκυμάτων, καταψύκτη, ψυγείο, πλυντήριο και στεγνωτήριο) και κοτόπουλα για τα σάντουιτς που πουλούσε και συγκεκριμένα των τιμολογίων με αρ.../24.05.2016 καθαρής αξίας 170,00 ευρώ και ΦΠΑ 39,10 ευρώ (σέρβις ΕΙΧ),/04.05.2016 καθαρής αξίας 348,00 ευρώ και ΦΠΑ 80,04 ευρώ (λάστιχα), .../01.07.2016 καθαρής αξίας 40,32 ευρώ και ΦΠΑ 9,68 ευρώ (Μπλούζα πόλο),/11.04.2017 καθαρής αξίας 685,48 ευρώ και ΦΠΑ 164,52 ευρώ (ηλιακός θερμοσίφωνα),/04.05.2017 καθαρής αξίας 2.100,00 ευρώ και ΦΠΑ 504,00 ευρώ (ηλεκτρικές συσκευές), ..19.06.2017 καθαρής αξίας 33,46 ευρώ και ΦΠΑ 4,74 ευρώ (κοτόπουλα), .../20.06.2017 καθαρής αξίας 30,78 ευρώ και ΦΠΑ 5,57 ευρώ (κοτόπουλα).

Επειδή, για τις δαπάνες των τιμολογίων με αρ...../24.05.2016 καθαρής αξίας 170,00 ευρώ και ΦΠΑ 39,10 ευρώ για σέρβις ΕΙΧ και/04.05.2016 καθαρής αξίας 348,00 ευρώ και ΦΠΑ

80,04 ευρώ για λάστιχα ΕΙΧ, μέχρι εννέα θέσεων, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί, κατά τα οριζόμενα της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 του ΦΠΑ, ως εκ τούτου ορθώς κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες του προσφεύγοντος και δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο ΦΠΑ αυτών.

Περαιτέρω για τις δαπάνες των τιμολογίων με αρ .../01.07.2016 καθαρής αξίας 40,32 ευρώ και ΦΠΑ 9,68 ευρώ (μπλούζα πόλο), .../11.04.2017 καθαρής αξίας 685,48 ευρώ και ΦΠΑ 164,52 ευρώ (ηλιακός θερμοσίφωνας),/04.05.2017 καθαρής αξίας 2.100,00 ευρώ και ΦΠΑ 504,00 ευρώ (ηλεκτρικές συσκευές),/19.06.2017 καθαρής αξίας 33,46 ευρώ και ΦΠΑ 4,74 ευρώ (κοτόπουλα),20.06.2017 καθαρής αξίας 30,78 ευρώ και ΦΠΑ 5,57 ευρώ (κοτόπουλα), ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύουν ότι αφορούν την επιχείρησή του και δεν συνιστούν προσωπικές δαπάνες όπως;

-τυχόν τιμολόγια με άλλες αγορές μπλουζών πόλο για το προσωπικό του, ώστε να καταδείξει ότι πρόκειται για συνήθη πρακτική της επιχείρησης.

- στοιχεία εξόδων μεταφοράς και τοποθέτησης, των λευκών ηλεκτρικών συσκευών ώστε να αποδεικνύεται ότι αυτά πράγματι παραδόθηκαν στην έδρα της επιχείρησης, ως νέα πάγια αυτής,

- τιμολόγιο παροχής για την τοποθέτηση του ηλιακού θερμοσίφωνα στην επιχείρησή του, ώστε να αποδεικνύεται ότι συνιστά νέο πάγιο αυτής,

-ως προς τις αγορές δε των κοτόπουλων, εκτός των αγορών κατά την 19.06.2017 και την 20.06.2017 από τον ίδιο προμηθευτή δεν προσκομίζονται άλλα τιμολόγια αγοράς αυτού του είδους απ' όπου να προκύπτει ότι τα προμηθεύεται σε εύλογα χρονικά διαστήματα ως ά ύλη για πωληθέντα προϊόντα του, αλλά ούτε και φορολογικά στοιχεία πώλησης σάντουιτς με κοτόπουλο,

Ως εκ τούτου ορθώς κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή τα παραπάνω, ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες του προσφεύγοντος και όχι επαγγελματικές, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, ως προς τις ανωτέρω δαπάνες, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ....., όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία 27.12.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των φορολογικών ετών 2016 & 2017, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. .../26.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό .../27.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ...

	ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	8.709,67
Πρόστιμο άρθρου 58	4.354,83
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.017,65
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	15.082,15

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

β) Η με αριθμό .../27.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

	ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	14.835,83
Πρόστιμο άρθρου 58	7.661,67
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.133,46
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	25.630,96

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

γ) Η με αριθμό .../27.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

	ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	1.512,98
Πρόστιμο άρθρου 58Α	756,49
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	2.269,47
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	14,64

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

δ) Η με αριθμό**27.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....

	ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	739,68
Πρόστιμο άρθρου 58Α	369,84
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	1.109,52

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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