



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 – 10  
**Ταχ. Κώδικας** : 546 39 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-332239, 240  
**e-mail** : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 26/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1063

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ: ....., κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ. .... /30.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

β) της υπ' αριθ. .... /30.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

γ) της υπ' αριθ. .... /30.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,

δ) της υπ' αριθ. .... /30.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. .... /30.12.2022 και .... /30.12.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ. .... /30.12.2022 και .... /30.12.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Επί της από 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ: ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... /30.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αυξήθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες χρήσης της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, με αντικείμενο δραστηριότητας την παραγωγή τυροπιτών, σάντουιτς και παρόμοιων ειδών, από 58.395,59€ σε 69.416,88€, ήτοι κατά το ποσό των 11.021,29€.

Με την υπ' αριθ. .... /30.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες χρήσης της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, από 76.933,96€ σε 43.270,63€, ήτοι κατά το ποσό των 33.663,33€.

Με την υπ' αριθ. ....../30.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 111,70€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, κύριος φόρος ποσού 14.545,07€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 7.272,54€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 21.817,61€, λόγω επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της ανάλυσης ρευστότητας και διαπίστωσης αποκρυσβείσας ύλης ποσού 64.103,49€ πλέον ΦΠΑ αυτής ποσού 14.656,77€.

Με την υπ' αριθ. ....../30.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 275,67€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 34.973,81€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 17.486,91€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 52.460,72€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 111,70€, β) επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της ανάλυσης ρευστότητας και διαπίστωσης αποκρυσβείσας ύλης ποσού 155.538,93€ πλέον ΦΠΑ αυτής ποσού 34.919,12€, αλλά και γ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 218,66€, δαπανών αξίας 911,09€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 30/12/2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../25.08.2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης του άρθρου 27 του ΚΦΔ, καθότι ο προσφεύγων είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017. Σύμφωνα με τα οικονομικά

δεδομένα του προσφεύγοντος, επιλέχθηκε η αρχή της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη συνδρομή των νόμιμων προϋποθέσεων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσο τρόπο. Μη νόμιμη εφαρμογή της ανάλυσης ρευστότητας. Μη κοινοποίηση της απόφασης για την έγκριση της έμμεσης τεχνικής, άλλως μη κοινοποίηση της τροποποιημένης εντολής ελέγχου. Μη αιτιολόγηση της επιλογής της έμμεσης τεχνικής. Μη ορθή εφαρμογή των παραδοχών και μη ορθή εκτίμηση των προσκομισθέντων στοιχείων. Μη ορθή εφαρμογή του νομοθετικού πλαισίου διά της παράλληλης εφαρμογής και των μεθόδων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και της προσαύξησης περιουσίας.
2. Μη νόμιμος ο καταλογισμός ΦΠΑ στη διαπιστωθείσα αποκρυσταλλώσιμη ύλη. Μη νόμιμος ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων για τις ανάγκες επιβολής ΦΠΑ επί μη πραγματικής φορολογητέας αξίας, άλλως μη νόμιμος ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων επί τη βάση των προσδιορισθέντων στη φορολογία εισοδήματος.

### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».*

**Επειδή**, με το άρθρο 34 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: *«1. 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...».*

**Επειδή**, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: *«...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη*

της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

**Επειδή**, στο άρθρο 14 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος... 2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, ...».

**Επειδή**, στο άρθρο 15 παρ. 3 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊστάμενους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1...».

**Επειδή**, με το άρθρο 23 του ίδιου Κώδικα 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... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

**Επειδή**, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά

βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται 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 ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

**Επειδή**, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: 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».

**Επειδή**, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «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... 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:... β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή... 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...».

**Επειδή**, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος».

**Επειδή**, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ, σχετικά με το ως άνω άρθρο του ΚΦΔ προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ Β' 474) Απόφαση ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1094/2014 (ΦΕΚ Β' 961) Απόφαση ΓΓΔΕ, ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση... Άρθρο 3 Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 , για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,... Άρθρο 5 Επιλογή τεχνικής ελέγχου. Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της... Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις. Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν.4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο



14 του Κ.Φ.Δ.), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου. Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία... Άρθρο 8 Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης... Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά... Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της

παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής: • Καταρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. • Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω. • Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογούμενους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου. Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις. Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10 Προσδιορισμός ακαθάριστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού. Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων. Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου. Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος...».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1259/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ.1050/2014 και διευκρινίστηκε ότι: «...2 Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθέσιμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ.1270/24.12.2013. Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1270/2013 διευκρινίστηκε ότι: «...8) Η συμπλήρωση του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά » στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης είναι απαραίτητη. Στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν. 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**, 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 ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 30/12/2022 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι, κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της Α.1293/2019, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή εκτίμησε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα, εφαρμόστηκε η μέθοδος της ανάλυσης ρευστότητας, κατόπιν της από 09/09/2022 εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με την υπ’ αριθ. ..../14.09.2022 απόφασή του, τροποποιώντας την αρχικώς εκδοθείσα εντολή ελέγχου, με την αναγραφή των διατάξεων του άρθρου 27 του ΚΦΔ.

Περαιτέρω, η ελεγκτική αρχή, συνεκτιμώντας τις πληροφορίες που παρείχε ο προσφεύγων για την περιουσιακή του κατάσταση διά του ερωτηματολογίου για τον τρόπο διαβίωσης – μεταβολές – υποχρεώσεις και για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά την 01/01/2016, την 31/12/2016, την 01/01/2017 και την 31/12/2017, και αξιολογώντας τα στοιχεία που έλαβε από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 3 ΚΦΔ, τις πληροφορίες και τα στοιχεία που απέστειλαν τρίτοι στην ΑΑΔΕ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου, τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητάς του, τις υποβληθείσες δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που αντλήθηκαν από το πληροφοριακό σύστημα Taxis, αλλά και το υπ’ αριθ. πρωτ.

...../22.12.2022 υποβληθέν υπόμνημα του προσφεύγοντος επί του με α/α  
 ..../2022 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ, προσδιόρισε τις  
 κάτωθι πηγές και αναλώσεις κεφαλαίων και εσόδων:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
ΣΤΗΛΗ Α			ΣΤΗΛΗ Β		
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017
Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (έναρξη)	4.612,00	22.281,24	Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (λήξη)	22.281,24	37.189,58
Διαθέσιμα μετρητά	55.559,15		Διαθέσιμα μετρητά (τέλος)		
Ακαθάριστα έσοδα	293.916,89	288.980,95	Αγορές περιουσιακών στοιχείων		4.500,00
Έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος			Αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών - επιχειρηματικές δαπάνες	393.807,22	409.035,68
· εκμίσθωση ακινήτων	960,00	960,00	Αγορές εταιρικών μεριδίων		
· κινητές αξίες			Δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων κλπ.		26.760,00
· γεωργικές επιχειρήσεις	2.525,83		Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (χρεολύσιο)	9.411,60	9.684,90
Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα			Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες		
· αποζημιώσεις					
· επιδοτήσεις	744,39	715,80			
· δωρεές					
· τόκοι	3,35	124,04	Ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής	12.969,36	12.973,74
· μερίσματα			Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (Πίνακες 1-2)	3.235,56	3.080,82
Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων			Μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών		965,63
Ποσά δανείων			Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών		
· χρηματοπιστωτικά ιδρύματα			Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους		
· ιδιώτες			Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών		
Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη (κέρδη ΟΠΑΠ)	4.530,84	1.860,00	Τέλη κυκλοφορίας ΕΙΧ	280,00	280,00
Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	3.027,87		Ασφάλιστρα ΕΙΧ (ερωτηματολόγιο)	224,77	226,93
Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων			Ρεύμα κατοικίας (ερωτηματολόγιο)	700,00	900,00
Λοιπά έσοδα (πιστώσεις) πίνακας 3	300,00	2.305,69	Δαπάνες ΠΟΛ 1033	2.030,83	2.088,50
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>366.180,32</b>	<b>317.227,72</b>	<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>444.940,58</b>	<b>507.685,78</b>
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ			2016	2017	
ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ			366.180,32	317.227,72	

Μείον ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	444.940,58	507.685,78
ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ	78.760,26	190.458,06
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	1,05	122,08

Τουτέστιν, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε αρνητική διαφορά μεταξύ του αθροίσματος των πηγών κεφαλαίων/εσόδων και του αθροίσματος των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων για το φορολογικό έτος 2016 ποσού 78.760,26€ και για το φορολογικό έτος 2017 ποσού 190.458,06€. Οι εν λόγω αρνητικές διαφορές (δη η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη), συνεκτιμώντας ότι οφείλονταν κυρίως στη σημαντική απόκλιση των ακαθαρίστων εσόδων από το άθροισμα των αγορών εμπορευμάτων και επιχειρηματικών δαπανών, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. πρωτ. ..../06.12.2022 υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντος ότι η αποκρυβείσα ύλη προέρχεται από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας, θεωρήθηκαν, μετά την αποφορολόγηση και την αφαίρεση ποσού ΦΠΑ 14.656,77€ για το έτος 2016 και 34.919,12€ για το έτος 2017, ακαθάριστο εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και προστέθηκαν στα δηλωθέντα ακαθάριστα εισοδήματα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8 και 10 της ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ Β' 474) απόφασης ΓΓΔΕ.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*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 δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων του διότι ο λογιστικός προσδιορισμός είναι εφικτός. Ωστόσο, ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση το άρθρο 28 του ν.4172/2013 δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού εισοδήματος με έμμεσο τρόπο (έμμεση τεχνική άρθρου 27 ΚΦΔ ή κάθε διαθέσιμο στοιχείο) στις περιπτώσεις που συντρέχουν οι οριζόμενες από το ίδιο άρθρο προϋποθέσεις. Το αποτέλεσμα δε του προσδιορισμού του εισοδήματος από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου συγκρίνεται με το εξαγόμενο με λογιστικό τρόπο αποτέλεσμα και επιλέγεται το μεγαλύτερο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου σε αμφότερα τα υπό κρίση φορολογικά έτη και εκδόθηκαν οι

υπ' αριθ. ..../2016 και ..../2018 πράξεις επιβολής προστίμου, όπως καταγράφεται στην ενότητα 2.2 της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος.

**Επειδή**, ο προσφεύγων διατείνεται ότι η εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας είναι μη νόμιμη και ότι έπρεπε να επιλεγεί μία εκ των δύο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΔ για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, δεδομένου ότι η πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 οφείλεται στη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, ενώ και η επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου είναι αναιτιολόγητη. Επιπροσθέτως, υποστηρίζει ότι η μη κοινοποίηση της εγκριτικής απόφασης και της τροποποιημένης εντολής συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου. Ωστόσο, ούτε από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 ούτε από τις κανονιστικές αποφάσεις ΠΟΛ.1050/2014 (Β' 474) και Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88) πηγάζει οποιοσδήποτε περιορισμός στην επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ, ανάλογα με τις προϋποθέσεις που πληρούνται για τον έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων, ούτε και η υποχρέωση για κοινοποίηση της απόφασης έγκρισης του έμμεσου προσδιορισμού, η οποία και αποσκοπεί στη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος με την επιλογή της προσφορότερης τεχνικής. Άλλωστε, η απόφαση έγκρισης έμμεσης τεχνικής ελέγχου δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη που προσβάλλεται αυτοτελώς με ένδικο μέσο αλλά αποτελεί στάδιο της διαδικασίας του ελέγχου, όπως αυτός διενεργείται κατ' εφαρμογή των κανονιστικών αποφάσεων και εν προκειμένω της Α.1293/2019. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, η ελεγκτική αρχή δύναται να εφαρμόσει περισσότερες από μία έμμεσες τεχνικές και ακολούθως, να συγκρίνει τα αποτελέσματα των προσδιορισμών (έμμεσων και γενικών διατάξεων) και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα να λάβει το μεγαλύτερο, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις. Εν προκειμένω, η επιλογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο 5 της ΠΟΛ.1050/2014 (Β' 474) Απόφασης ΓΓΔΕ, κατόπιν της από 09/09/2022 εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με την υπ' αριθ. 1/14.09.2022 απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη ότι στα ελεγχόμενα έτη δηλώθηκαν ζημιές μεγάλου ύψους χωρίς να υφίσταται αύξηση των υποχρεώσεών του σε βασικές κατηγορίες δαπανών, ενώ από την επισκόπηση των δηλώσεων φορολογίας δεν προκύπτουν αξιόλογα εισοδήματα που να δικαιολογούν την ύπαρξη διαθέσιμων εισοδημάτων προγενέστερων ετών.

**Επειδή**, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι δεν εκτιμήθηκαν ορθά τα προσκομισθέντα στοιχεία και ότι εφαρμόστηκε πλημμελώς η επιλεγείσα τεχνική ελέγχου. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνει, η ελεγκτική αρχή α) αναγνώρισε μόνο το ποσό των 78.500,00€ ως διαθέσιμα μετρητά προερχόμενα από συναφθέν στεγαστικό δάνειο συνολικής αξίας 165.000,00€, β) δε δέχθηκε δάνεια συνολικής αξίας 190.000,00€ για τα οποία υφίστανται ιδιωτικά συμφωνητικά με βέβαιη χρονολογία, γ) αναγνώρισε στα διαθέσιμα μετρητά μόνο το ποσό των 55.519,15€, ως πραγματικό εισόδημα του προσφεύγοντος και της συζύγου του, αναθεωρώντας τους σχετικούς πίνακες ανάλωσης. Επίσης, ο προσφεύγων προσκομίζει δύο συμβάσεις άτοκων δανείων, συναφθείσες μία στις 11/08/2016 ποσού 90.000,00€ και μία στις 31/01/2017 ποσού 100.000,00€ που θεωρήθηκαν για το γνήσιο της υπογραφής, αποκτώντας βέβαια χρονολογία, στο Κέντρο Εξυπηρέτησης Πολιτών του Δήμου Καλαμαριάς αυθημερόν μεταξύ του δανειστή, ..... (ΑΦΜ .....), και του ιδίου (οφειλέτη), την υπ' αριθ. 17872/24.01.2023 ένορκη βεβαίωση περί χορήγησης των δανείων, της συζύγου του δανειστή, ..... χήρας ....., ενώπιον της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ....., τις αποδείξεις καταβολής αυτών και τον σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του δανειστή από τον οποίο προκύπτει η οικονομική δυνατότητά του να χορηγήσει τα επίμαχα ποσά. Ωστόσο, στο υποβληθέν, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 7 της ΠΟΛ.1050/2014, έντυπο ερωτηματολογίου τρόπου διαβίωσης – μεταβολών – υποχρεώσεων ο προσφεύγων δήλωσε ως διαθέσιμα μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος, κατά την 01<sup>η</sup>/01/2016, ποσό 50.000,00€, το οποίο η ελεγκτική αρχή, έπειτα από αιτιάσεις του προσφεύγοντος μετέβαλε σε 55.519,15€. Περαιτέρω, το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών 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. Μολονότι ο προσφεύγων δύναται, μεταξύ άλλων, να επικαλεσθεί έναντι της Φορολογικής Διοίκησης ότι μέρος των διαφορών που προέκυψαν μεταξύ του αθροίσματος των πηγών κεφαλαίων/εσόδων και του αθροίσματος των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων προέρχονται από ληφθέντα δάνεια που του χορήγησε τρίτος, ωστόσο, προκειμένου να τεκμηριωθεί επαρκώς ένας τέτοιος ισχυρισμός του φορολογούμενου, αφ' ης στιγμής που ο προσφεύγων δεν τα ανέγραψε στο σχετικό ερωτηματολόγιο περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και συνθηκών διαβίωσης, ούτε αποδεικνύεται η εισαγωγή του ποσού των δανείων σε τραπεζικούς λογαριασμούς του σε ορισμένο χρονικό σημείο στο παρελθόν, δεν αρκεί η επίκληση και μόνον των εν λόγω ιδιωτικών συμφωνητικών



αλλά πρέπει επιπλέον να προκύπτει, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης, ότι οι δαπάνες που περιλαμβάνονται στη στήλη αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων καλύφθηκαν πράγματι από τα ληφθέντα ποσά δανείων ή άλλως, να έχουν ακολουθήσει, μέσω των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή και του προσφεύγοντος, τέτοια διαδρομή, ώστε να τεκμηριώνεται η καταβολή και λήψη των ποσών των ληφθέντων δανείων. Από τα προσκομισθέντα δεν αποδεικνύεται η πορεία των χρημάτων των φερόμενων δανείων ούτε αποδεικνύεται η οικονομική δυνατότητα του δανειστή να διακρατεί ποσό 190.000,00€ εκτός τραπεζικού συστήματος, ελλείπει στοιχείων για την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών του τελευταίου. Εξάλλου, μόνον η ύπαρξη διαθέσιμου χρηματικού ποσού προς ανάληψη, δεν είναι ικανή να αιτιολογήσει το ύψος της διαφοράς μεταξύ πηγών και αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων γιατί σκοπός των διατάξεων των άρθρων 21 και 28 ν.4172/2013 και 39 ΚΦΔ είναι η εξακρίβωση της προέλευσης των συγκεκριμένων χρημάτων που κάλυψαν δαπάνες ή πιστώθηκαν στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος. Και τούτο διότι η λήψη δανείου δεν αποκλείει την ύπαρξη και άλλων χρηματικών ποσών που δεν σχετίζονται με το δάνειο αλλά έχουν άλλη πηγή προέλευσης (ΔΠρΑ5739/2019).

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση, ο τρόπος που προσδιορίζει η φορολογική αρχή τα ποσά των αγορών εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και επιχειρηματικών δαπανών (393.807,22 € στη χρήση του 2016 και 409.035,68 στη χρήση του 2017) είναι μη αιτιολογημένος. Όμως, από τα διαλαμβανόμενα στις από 30/12/2022 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή συμπεριέλαβε στο πεδίο των αγορών εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και επιχειρηματικών δαπανών όχι μόνο την καθαρή αξία αυτών, όπως προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος, αλλά και το φόρο εισροών που αναλογεί σε αυτές και τον οποίο κατέβαλε. Για λόγους τάξης και ορθότητας, προκειμένου να μην επηρεαστεί το αποτέλεσμα από τον έμμεσο φόρο, η ελεγκτική αρχή συμπεριέλαβε στο πεδίο των ακαθάριστων εσόδων και τον φόρο εκροών που αναλογεί. Για το λόγο αυτό εμφανίζονται προσαυξημένα τόσο οι αγορές και οι δαπάνες στη στήλη των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων όσο και τα ακαθάριστα έσοδα στη στήλη των πηγών κεφαλαίων/εσόδων.

**Επειδή**, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι εφαρμόστηκε εσφαλμένα το νομοθετικό πλαίσιο διά της παράλληλης εφαρμογής και των μεθόδων έμμεσου ελέγχου και της προσαύξησης περιουσίας, άλλως διά της εφαρμογής των εμμέσων μεθόδων ελέγχου προκειμένου να εντοπισθεί προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 21 παρ. 4 του ΚΦΕ.

Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή τεκμηρίωσε και προσδιόρισε την πηγή/κατηγορία της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης που προέκυψε από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής, ως προερχόμενης από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας και όχι ως προερχόμενης από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, συνεκτιμώντας τόσο τις αποκλίσεις των ακαθαρίστων εσόδων με τις αγορές και τις δαπάνες όσο και την ομολογία του προσφεύγοντος με την υπεύθυνη δήλωσή του.

Κατά συνέπεια, οι συγκεκριμένοι επιμέρους ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

### **Ως προς τον 2<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ Β' 474) Απόφαση ΓΓΔΕ ορίζεται ότι: *«Άρθρο 12 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία...».*

**Επειδή**, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: *«1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».*

**Επειδή**, με το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: *«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...».*

**Επειδή**, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: *«1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%)...».*

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. 3176/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') κρίθηκε ότι για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας εφαρμόζονται οι ίδιες

αρχές, οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος. Προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθάριστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 30/12/2022 έκθεση φορολογίας Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε αποκρυβείσα ύλη για το φορολογικό έτος 2016 ποσού 78.760,26€ και για το φορολογικό έτος 2017 ποσού 190.458,06€. Έπειτα από συνεκτίμηση των δεδομένων προσδιόρισε τη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, ως εισόδημα από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ακολούθως, κατ' εφαρμογή του άρθρου 12 της ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ Β' 474) Απόφασης ΓΓΔΕ, προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές στο ΦΠΑ με την προσθήκη των διαφορών στις δηλωθείσες. Δεδομένου ότι οι πωλήσεις των εν λόγω αγαθών αποτελούν αντικείμενο επιβολής ΦΠΑ, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τις αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές των φορολογικών περιόδων 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017, κατ' αναλογία συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών ΦΠΑ στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές, σε 64.103,49€ πλέον ΦΠΑ 14.656,77€ και 155.538,94€ πλέον ΦΠΑ 34.919,12€, αντίστοιχα.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσαύξηση των φορολογητέων εκροών με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου είναι αδικαιολόγητη διότι οι διατάξεις της ΠΟΛ.1050/2014 ρυθμίζουν τα της φορολογίας εισοδήματος. Ωστόσο, με το άρθρο 12 της ανωτέρω απόφασης ορίζεται ρητά ότι τα ακαθάριστα εισοδήματα, όπως προσδιορίστηκαν με το άρθρο 10, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Άλλωστε, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και τη διαπίστωση του αποκρυβέντος φόρου διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 και συντάχθηκε ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμου καταλογισμού ΦΠΑ στη διαπιστωθείσα αποκρυβείσα ύλη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../27.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ: .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....../30.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016**

Ζημιά χρήσης που αναγνωρίζεται	69.416,88 €
--------------------------------	-------------

**Υπ' αριθ. ....../30.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

Μείωση ζημιάς χρήσης	33.663,33 €
----------------------	-------------

**Υπ' αριθ. ....../30.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016**

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	111,70 €
Κύριος φόρος	14.545,07 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	7.272,54 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή</b>	<b>21.817,61 €</b>

**Υπ' αριθ. ....../30.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017**

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	275,67 €
Κύριος φόρος	34.973,81 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	17.486,91 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή</b>	<b>52.460,72 €</b>

*\* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων 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.