



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 19-5-2023
Αριθμ. Αποφ.:1005

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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 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 κατάθεσης **20-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες πώλησης γευμάτων από εστιατόριο, ταβέρνα, ψαροταβέρνα, ψησταριά, χωρίς ζωντανή μουσική ή με ορχήστρα λιγότερη των τριών οργάνων, με παροχή σερβιρίσματος» και δευτερεύουσες δραστηριότητες «Λιανικό διαφημιστικών ειδών», «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από πιτσαρία» και «Υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια» με έδρα στο, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των υπ' αριθμ. **α)..../21-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **β)..../21-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **γ)..../21-12-2022** οριστικής πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016 και **δ)..../21-12-2022** οριστικής πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την υπ' αριθμ./02-02-2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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 με αριθμό/21-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 62.668,62€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 31.334,31€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 14.442,86€, ήτοι **συνολικό ποσό 108.445,79€.**
- Με την με αριθμό/21-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 51.939,47€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 25.969,74€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 11.516,40€, ήτοι **συνολικό ποσό 89.425,61€.**
- Με την με αριθμό/21-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 26,07€, πλέον πρόστιμο του άρ. 58Α του Κ.Φ.Δ. 13,03€, ήτοι **συνολικό ποσό 39,10€.**
- Με την με αριθμό/21-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 141,01€, πλέον πρόστιμο του άρ. 58Α του Κ.Φ.Δ. 70,51€, ήτοι **συνολικό ποσό 211,52€.**

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 21-12-2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α., που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Βόλου στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση δυνάμει της υπ' αριθμ./...../16-05-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016-2017. Κατά την έναρξη του ελέγχου, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η υπ' αριθμ./06-07-2022 γνωστοποίηση της εντολής ελέγχου και δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018, καθώς και αίτημα παροχής πληροφοριών του άρ.14 του Κ.Φ.Δ. – προσκόμιση φορολογικών αρχείων.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 από τις οποίες στη φορολογία εισοδήματος δεν προέκυψαν διαφορές, ενώ στη φορολογία Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ανακρίβεια στο φόρο εκρών ύψους 26,07€ στο έτος 2016 και 141,01€ στο έτος 2017. Στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου διαπιστώθηκε η ύπαρξη παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 & 2017 και επίσης διαπιστώθηκε ότι το εισόδημα του προσφεύγοντα δεν αρκεί για την κάλυψη των δαπανών του και ως εκ τούτου πληρούνται τόσο η β' προϋπόθεση της παρ.1, όσο και η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος επέλεξε να προσδιορίσει το εισόδημα του προσφεύγοντα στα φορολογικά έτη 2016 & 2017 με τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας. Στα πλαίσια αυτού, η φορολογική αρχή κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα την υπ' αριθμ./2022 επιστολή με επισυναπτόμενα τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο του Τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολές _ Υποχρεώσεις», επί των οποίων ο προσφεύγων δεν απάντησε.

Ο έλεγχος αξιοποιώντας τις πληροφορίες που συνέλεξε από τα φορολογικά αρχεία του προσφεύγοντα, από τα ηλεκτρονικά αρχεία της Α.Α.Δ.Ε. και από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα προέβη στη σύνταξη του Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας από τον οποίο προέκυψε ότι το σύνολο των διαθέσιμων κεφαλαίων – πηγές κεφαλαίων ήταν μικρότερο από τα διαθέσιμα κεφάλαια – αναλώσεις κεφαλαίων που αναλώθηκαν εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, με αποτέλεσμα να προκύψει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 189.904,90€ στο έτος 2016 και 157.392,35€ στο έτος 2017. Τα αποτελέσματα του ελέγχου με την έμμεση τεχνική επιλέχθηκαν ως μεγαλύτερα σε

σύγκριση με τα αποτελέσματα του ελέγχου γενικών διατάξεων και βάσει αυτών συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./15-11-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και οι προσωρινές πράξεις, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./15-12-2022 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς του, τους οποίους απέρριψε η φορολογική αρχή και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/20-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα ακόλουθα:

1. Προκύπτει λογιστικό αποτέλεσμα από τα βιβλία και στοιχεία. Τα βιβλία εσόδων – εξόδων τηρήθηκαν ορθά. Οποιαδήποτε φορολογική οφειλή έπρεπε να υπολογιστεί με βάση το λογιστικό αποτέλεσμα.
2. Εσφαλμένη η υπαγωγή του στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και εσφαλμένη η εφαρμογή τους. Είναι αυτονόητο ότι για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα πρέπει να συντρέχει μία από τις τρεις περιπτώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Καμία περίπτωση δεν συντρέχει, ούτε ο έλεγχος τις επικαλείται στην απόφασή του, ούτε σε καμία περίπτωση αιτιολογεί το λόγο που αποφάσισε να εφαρμόσει τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
3. Λανθασμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου 4172/2013. Στο άρθρο 34 παρ.3 του ν.4172/2013, όταν η φορολογική αρχή υπολογίζει με τεκμαρτό τρόπο τα εισοδήματα, επί της ουσίας μηδενίζει τη ζημία και την συμψηφίζει με τα επόμενα έτη. Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος με τον τρόπο που εξάγει το τελικό αποτέλεσμα, επί της ουσίας μετατρέπεται το ποσό της λογιστικής ζημίας σε κέρδη, γεγονός αυθαίρετο και παράνομο. Στο άρθρο 30 του ίδιου νόμου ορίζεται ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας. Με τις ετήσιες φορολογικές δηλώσεις η φορολογική αρχή κάνει έλεγχο για να διαπιστώσει αν υπάρχουν διαφορές ανάμεσα στο δηλωθέν εισόδημα και στο τεκμαρτό. Ο έλεγχος αυτός έχει γίνει και ο προσφεύγων δικαιολόγησε τα τεκμήρια διαβίωσης, οπότε παράνομα η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.
4. Λανθασμένη εκτίμηση των στοιχείων. Με το υπ' αριθμ./15-12-2022 υπόμνημά του έθεσε υπόψη του ελέγχου την από 18-01-2016 άτυπη δωρεά του πατέρα του ύψους 180.000,00€ και την από 03-02-2017 σύμβαση δανείου ποσού 100.000,00€, καθώς και οφειλές ύψους 43.530,54€ στον προμηθευτή του ... – Αυθαίρετα η φορολογική αρχή υπολογίζει το εισόδημά του με έμμεση τεχνική. Απέδειξε ότι μπορούσε να καλύψει τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. μεταξύ άλλων 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 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 Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων 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 άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο του 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, κατ' εφαρμογή της **παρ.3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.** εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή, με το **άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.** θεσπίστηκε η μεθοδολογία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ως τρόπο προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, ενώ με το **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013** τέθηκαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως εξής:

«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, με την **Ε 2015/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα:1. Με τις διατάξεις του **άρθρου 28** του ν. **4172/2013**, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

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

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική

δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

[...]

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.**

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.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019, δεδομένου ότι ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη τηρεί απλογραφικά βιβλία. Στα πλαίσια αυτής της διαδικασίας προέβη στον έλεγχο πλήρωσης ή μη των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ρητά αναφέρεται στη σελ. 20 της από 21-12-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2016 υφίσταται διαπιστωμένη παράβαση από προηγούμενο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, σύμφωνα με την οποία στις 16-09-2016 διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων και συγκεκριμένα έξι (6) Α.Λ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 108,63€ πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 26,07€. Για την ως άνω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 250,00€.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2017 υφίστανται διαπιστωμένες παραβάσεις εις βάρος του προσφεύγοντα από προηγούμενους ελέγχους, ως εξής:

- στις 25-03-2017 δεν εξέδωσε δύο (2) φορολογικά στοιχεία εσόδων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 45,00€ (έκθεση ελέγχου Δ.Ο.Υ. Βόλου)
- στις 27-05-2017 δεν εξέδωσε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία εσόδων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 291,50€ (έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης)
- στις 24-06-2017 δεν εξέδωσε εννέα (9) φορολογικά στοιχεία εσόδων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 376,10€ (έκθεση ελέγχου Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας)
- στις 27-11-2017 δεν εξέδωσε μία (1) Α.Λ.Σ. αξίας 6,00€ (έκθεση ελέγχου Δ.Ο.Υ. Βόλου).

Για τις ως άνω παραβάσεις επιβλήθηκαν πρόστιμα ύψους 500,00€ για την πρώτη παράβαση και 1.000,00€ σε κάθε μία από τις επόμενες.

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή ορθώς έκρινε ότι πληρείται η προϋπόθεση β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή περαιτέρω, από τις υποβληθείσες υπ'αριθμ. .../03-07-2017 &/18-07-2018 δηλώσεις φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1), τα εκκαθαριστικά σημειώματα των φορολογικών ετών 2016 & 2017 του προσφεύγοντα και της συζύγου του, καθώς και τα στοιχεία από το ηλεκτρονικό αρχείο της φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2016	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	-198.980,00	-7.230,23
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	4,68	0,46
3. Εισόδημα που εξαιρείται από φόρο – εισφορά (κωδ. 617)	960,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	0,00	
Δαπάνη ενοικίου κύριας κατοικίας (κωδ.811)	5.400,00	0,00
Συνολικές δαπάνες	5.400,00	0,00

Φορολογικό έτος	2017	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	-114.961,35	-16.540,83
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	0,94	0,43
3. Εισόδημα που εξαιρείται από φόρο – εισφορά (κωδ. 617)	960,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	0,00	
Δαπάνη ενοικίου κύριας κατοικίας (κωδ.811)	5.400,00	
Δαπάνες (κωδ.49)	7.712,16	6.707,15
Συνολικές δαπάνες	13.112,16	6.707,15

Δεδομένου ότι το πραγματικό εισόδημα του προσφεύγοντα και της συζύγου του ήταν μηδενικό, ενώ οι οικογενειακές του δαπάνες ανήλθαν σε 5.400,00€ το 2016 & 19.819,31€ το 2017 πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ. 2 του αρ.28 του ν.4172/2013 περί προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Κατόπιν διαπίστωσης πλήρωσης των ως άνω προϋποθέσεων, όπως ρητά αναγράφονται στις σελ. 20 έως 22 της από 21-12-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, η ελέκτρια εισηγήθηκε τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την έμμεση τεχνική της «Ανάλυσης Ρευστότητας», για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό .../11-11-2022 αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Τόσο η από 11-11-2022 εισήγηση της ελέγκτριας, όσο και η υπ'αριθμ./2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου μνημονεύονται ρητά στην έκθεση ελέγχου και αποτελούν στοιχείο του φακέλου.

Επειδή περαιτέρω, από την παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) προκύπτει 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)...., β)... γ)...., ενώ από την παρ.2 του ίδιου άρθρου, προκύπτει ότι: «2. Το εισόδημα **φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας....»**

Από τη γραμματική διατύπωση του ως άνω άρθρου και νόμου συνάγεται ότι οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 αφορούν φυσικά ή νομικά πρόσωπα και οντότητες που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 αφορούν κάθε φυσικό πρόσωπο είτε ασκεί, είτε δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν συντρέχει καμία από τις προϋποθέσεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., καθώς και ότι η φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε την προσφυγή στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα φορολογικά του βιβλία τηρήθηκαν ορθά και ως εκ τούτου ο έλεγχος μπορεί να εξάγει λογιστικό αποτέλεσμα και επομένως αυθαίρετα εξήγαγε το αποτέλεσμα των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρ.27 του ν.4174/2013 εισήχθη για πρώτη φορά στην ελληνική φορολογική νομοθεσία η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να προβαίνει στον προσδιορισμό του εισοδήματος με τη χρήση διεθνώς αναγνωρισμένων τεχνικών της Ελεγκτικής, μεθόδων δηλαδή του κλάδου της λογιστικής επιστήμης βασιζόμενοι σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές. Περαιτέρω, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίστηκαν κριτήρια επιλογής εκείνων των υποθέσεων, το εισόδημα των οποίων θα προσδιοριστεί με εφαρμογή των οριζόμενων στο άρ. 27 του ν.4174/2014 έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Από τη διατύπωση του εν λόγω εδαφίου του άρ. 28 του Κ.Φ.Ε. σύμφωνα με την οποία «το εισόδημα ... **μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: 1. α)...., β)... γ)...., 2. ...»** προκύπτει ότι **αρκεί η πλήρωση μίας τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων** του άρθρου αυτού για να προσδιοριστεί το εισόδημα με έμμεση τεχνική, **χωρίς η μία προϋπόθεση να συναρτάται από την άλλη.**

Κατά συνέπεια, η α' προϋπόθεση «μη τήρηση και μη σύνταξη λογιστικών αρχείων σύμφωνα με το νόμο», όπως αποσαφηνίστηκε με την αντίστοιχη εγκύκλιο (Ε.2015/2020), αφορά τις περιπτώσεις που από τα λογιστικά αρχεία του φορολογούμενου είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, άρα το λογιστικό σύστημα κρίνεται αναξιόπιστο, υπό την έννοια των διατάξεων των άρ.3&5 του ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) και του άρ.13 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ώστε να μην είναι εφικτή, από ένα πρόσωπο που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις, η κατανόηση της λειτουργίας και της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

Η β' προϋπόθεση, διακριτά οριζόμενη στο νόμο, αναφέρεται στη «**μη σύνταξη φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ.**». Στην έννοια αυτή περιλαμβάνεται η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, κατά παράβαση των φορολογικών διατάξεων, χωρίς να προσδιορίζεται η έκταση της παράβασης, δεδομένου ότι **πουθενά δεν προβλέπονται ποσοτικά κριτήρια.**

Περαιτέρω, από τη διατύπωση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. πράγματι προκύπτει η δυναμική προσφυγή στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος, υπό την πλήρωση **μίας τουλάχιστον εκ των απαριθμούμενων προϋποθέσεων**, χωρίς ο νομοθέτης να συσχετίζει το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να προσδιορίσει το εισόδημα με έμμεσο τρόπο μόνο όταν αμφισβητούνται τα δεδομένα των βιβλίων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης αυθαίρετης προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στα άρθρα 30 ως 34 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται εναλλακτικός τρόπος ελάχιστης φορολογίας, καθώς: «Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34».

Επειδή, τεκμαρτή μέθοδος προσδιορισμού του εισοδήματος νοείται εκείνη, σύμφωνα με την οποία το εισόδημα των φυσικών προσώπων δεν προσδιορίζεται με βάση τα οικονομικά στοιχεία που εκδηλώνουν κατά άμεσο τρόπο το πραγματικό ύψος αυτού, όπως π.χ. τα ακαθάριστα έσοδα και οι παραγωγικές δαπάνες μιας επιχείρησης, αλλά προσδιορίζεται με βάση στοιχεία που εκδηλώνουν κατά έμμεσο τρόπο (τεκμαρτό) το ύψος του εισοδήματος (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Ν Μπάρμπας, εκδόσεις Σάκκουλα, 2013, σελ. 297).

Επειδή, με τον εναλλακτικό (τεκμαρτό) προσδιορισμό του εισοδήματος δεν επιβάλλεται υποχρέωση καταβολής φόρου επί πλασματικού εισοδήματος, αλλά καθιερώνεται ειδική μέθοδος εξεύρεσης του πραγματικού εισοδήματος των φορολογούμενων (ΣΤΕ 2612/1997), καθώς ένα πρόσωπο δεν δύναται να διαθέτει περιουσιακά στοιχεία ή να ζει με τρόπο που να υπερβαίνει τα δηλωθέντα εισοδήματά του.

Επειδή, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, το εισόδημα ενός φυσικού ή νομικού προσώπου προσδιορίζεται έμμεσα, μέσω της ανάλυσης της οικονομικής του κατάστασης, αξιοποιώντας πληροφορίες από διάφορες πηγές, εκτός των δηλώσεων που υποβάλει ο φορολογούμενος και των λογιστικών αρχείων που υποχρεούται να τηρεί.

Επειδή περαιτέρω, με τη μέθοδο ανάλυσης ρευστότητας οι δύο στήλες του ισοζυγίου διαμορφώνονται με βάση τα αποδεδειγμένα χρηματικά ποσά που αποτελούν έσοδα/κεφάλαια και έχουν εισπραχθεί κατά την ελεγχόμενη χρήση, καθώς και των δαπανών/ αναλώσεων κεφαλαίων που έχουν πραγματοποιηθεί εντός της ελεγχόμενης χρήσης.

Επειδή, ο εναλλακτικός τρόπος φορολόγησης εφαρμόζεται συμπληρωματικά με τα πραγματικά δηλωθέντα εισοδήματα των φυσικών προσώπων και επιτρέπει την επιβολή ελάχιστης φορολογίας, βάσει αντικειμενικών κριτηρίων. Σε καμία περίπτωση δεν μηδενίζεται η δηλωθείσα ζημία, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή, κατόπιν εφαρμογής της μεθόδου ανάλυσης ρευστότητας, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη ο προσφεύγων δαπάνησε περισσότερα χρήματα από αυτά που διέθετε και ως εκ τούτου η ως άνω αρνητική διαφορά θεωρείται ως εισόδημα σύμφωνα με το άρ.21 παρ.4 του Κ.Φ.Ε.

Κατόπιν αυτού, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

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 κατ' εφαρμογή της παρ.2 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. εκδόθηκε η **ΠΟΛ.1050/2014** «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού», σύμφωνα με την οποία:

Άρθρο 1 -Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης ορίζεται ότι: Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1 Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

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

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

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

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

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

[...]

Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

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

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

Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.

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

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συ μ μετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο

εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.[...]

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

[...]

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:

- Κατ' αρχάς, 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.

[...]

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 περαιτέρω με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1270/24-12-2013** της ΓΓΔΕ, με Θέμα(Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: *«Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1171/4.7.2013](#).*

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

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

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

- 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
- 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)).
- 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).
- 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.
- 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:
 - μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
 - εισόδημα από κινητές αξίες
 - εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
 - δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
 - εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της [παρ.2 του άρθρου 4](#) ΚΦΕ.
- 6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.
- 7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
- 8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
- 9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

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

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

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

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

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

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

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

Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο [ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013](#),

υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης....

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

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

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

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

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

Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ' όψη εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

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

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

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

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

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

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

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

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

α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία

β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων

γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο

Τα έντυπα αυτά μπορεί να τροποποιούνται/συμπληρώνονται από τον ελεγκτή ανάλογα με τα δεδομένα του φακέλου κάθε υπόθεσης. Θα επιδίδονται στο φορολογούμενο μαζί με την εντολή ελέγχου ή χωριστά, αλλά οπωσδήποτε με τη συνοδεία επιστολής προς το φορολογούμενο, ο τύπος της οποίας επισυνάπτεται στην παρούσα εγκύκλιο. Ο φορολογούμενος συμπληρώνει τα έντυπα και προσκομίζει κάθε αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Συγκεκριμένα:

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

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

Ειδικά σε περιπτώσεις όπου προκύπτει σημαντική απόκλιση στα περιουσιακά στοιχεία (κάθε μορφής) που 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, βεβαιώσει/πιστοποιητικά ή αντίγραφο βιβλιαρίου καταθέσεων ενημερωμένο με τα διαθέσιμα ποσά κατά την έναρξη ή λήξη της ελεγχόμενης χρήσης και τους δικαιούχους των ποσών αυτών, τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των λοιπών επενδυτικών στοιχείων (έργων τέχνης, συλλογών, τιμαλφών και λοιπών στοιχείων αξίας εκάστου 5000 ευρώ και άνω), έγγραφα που να υποστηρίξουν τις τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων (ονόματα, ποσά κ.λπ.).

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

Χρήσης.

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

Στο έντυπο αυτό παρέχονται πληροφορίες για τον τρόπο διαβίωσης του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, για τις μεταβολές των περιουσιακών τους στοιχείων και για τις υφιστάμενες υποχρεώσεις τους για όλα τα ελεγχόμενα έτη.

γ) Το έντυπο Επιστολή προς το φορολογούμενο συνοδεύει υποχρεωτικά τα δύο προηγούμενα έντυπα, περιέχει την προθεσμία που δίδεται στο φορολογούμενο για συμπλήρωση αυτών και την πράξη κοινοποίησης».

Επειδή, σύμφωνα με την από 21-12-2022 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος το ισοζύγιο «Πηγές Κεφαλαίων/έσοδα» και «Αναλώσεις κεφαλαίων εσόδων» διαμορφώθηκε για κάθε ελεγχόμενο έτος ως εξής:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	01/01-31/12/2016	01/01-31/12/2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	01/01-31/12/2016	01/01-31/12/2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	64.690,54	14.731,76	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	14.731,76	10.264,65
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0,00	0,00	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	562.013,52	698.018,92	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	30.000,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	4,68	0,94	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	13.665,12	3.054,83
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	0,00	0,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	443.015,76	428.283,51
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00	7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	316.432,41	383.151,46

8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	0,00	0,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	960,00	960,00	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	9.326,88	3.679,99
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	20.401,71	12.669,53
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00
	0,00	0,00	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00	0,00
	0,00	0,00	15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00
	0,00	0,00	16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	627.668,74	713.711,62	ΣΥΝΟΛΟ	817.573,64	871.103,97

ΥΠΟΛΟΙΠΟ	Φορ. Έτος 2016	Φορ. Έτος 2017
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων	627.668,74	713.711,62
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	817.573,64	871.103,97
Υπόλοιπο	-189.904,90	-157.392,35

Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης απόρριψης δωρεάς χρηματικού ποσού 180.000,00€ από τον πατέρα του και λήψης άτοκου δανείου ποσού 100.000,00€ .

Επειδή, κατά την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, η φορολογική διοίκηση καλείται να συλλέξει πληροφορίες σχετικά με τα οικονομικά δεδομένα του ελεγχόμενου, τόσο από στοιχεία που διαθέτει η ίδια, όσο και από τρίτους, αλλά και από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, ο οποίος 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.

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων 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 7 της Πολ.1050/2014).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 της Πολ. 1050/2014 – 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 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, έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτού, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς – κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια, συμβάσεις δανείων κ.α., θα λαμβάνονται υπόψη εφόσον έχουν βέβαιη ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας (Πολ.1270/2013, Γενικές Παρατηρήσεις).

Επειδή περαιτέρω, η ύπαρξη εισοδήματος ή λοιπών χρηματικών ποσών που απέκτησε ο φορολογούμενος κατά το παρελθόν και δεν συμπεριλαμβάνονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος λόγω έλλειψης υποχρέωσης αναγραφής αυτών, προκειμένου να ληφθούν υπόψη στην έμμεση τεχνική, θα πρέπει να αποδεικνύεται η είσπραξή τους. (ΣΤΕ 175/2020).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων επικαλείται τη ύπαρξη ποσού 180.000,00€ προερχόμενο από δωρεά του πατέρα του ... του με Α.Φ.Μ.: Προσκομίζει την υπ' αριθμ. .../08-12-2022 (αρ.φακ. Ζ) δήλωση γονικής παροχής (άτυπη δωρεά χρημάτων) από τον πατέρα του, καθώς και την χειρόγραφα υποβληθείσα στην ίδια Δ.Ο.Υ. Βόλου, στις 12-12-2022, τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του ιδίου, με την οποία συμπλήρωσε τον κωδ. 781 «χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ.» με το ποσό των 180.000,00€.

Επίσης, επικαλείται το από 03-02-2017 ιδιωτικό συμφωνητικό σύναψης άτοκου δανείου ποσού 100.000,00€ με δανειστή τον με ΑΦΜ:, το οποίο φέρει την υπογραφή δικηγόρου και το οποίο κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βόλου στις 14-12-2022, ημέρα που καταβλήθηκε το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου. Την ίδια ημέρα ο προσφεύγων υπέβαλε χειρόγραφα τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με την οποία συμπλήρωσε τον κωδ. 781 «χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ.» με το ποσό των 100.000,00€

Οι ως άνω χειρόγραφα υποβληθείσες τροποποιητικές – συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 & 2017 του προσφεύγοντα δεν έγιναν αποδεκτές από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βόλου και δεν εκκαθαρίστηκαν, καθώς κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) «. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε **μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου** από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου [...]»

Επειδή, η δήλωση φόρου γονικής παροχής/δωρεάς, εφόσον δεν έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό έγγραφο υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής. (άρθρο 85 παρ.3 του ν.2961/2001).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ.8 παρ.16 του ν.1882/1990: «**Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από**

της ημερομηνίας κατάρτισης και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., **άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.»**

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ.16 του ν.1882/1990 θεσπίζεται το ανίσχυρο του ιδιωτικού συμφωνητικού στο οποίο έχει καταχωρισθεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, **εφόσον δεν έχει υποβληθεί εμπροθέσμως προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι ανίσχυρο έναντι της φορολογικής αρχής** (βλ. ΣΤΕ 280/2009, 4326/2014, 349-353/2016, 1679/2017). Ειδικότερα, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, η οποία σκοπεί στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, ιδιωτικό συμφωνητικό που έχει καταρτισθεί μεταξύ, αφενός, φυσικού ή νομικού προσώπου, το οποίο έχει την ιδιότητα του εμπόρου (όπως είναι η ομόρρυθμη εταιρεία) και, αφετέρου, φυσικού προσώπου, που δεν έχει την ιδιότητα του εμπόρου ή του επιτηδευματία, δεν αναπτύσσει, κατ' αρχήν, ισχύ και ενέργεια έναντι της φορολογικής Διοίκησης, εάν δεν της υποβλήθηκε από κάποιον από τους συμβληθέντες προς θεώρηση εντός δέκα ημερών από την κατάρτιση και την υπογραφή του. [...] Η ως άνω διάταξη έχει την έννοια ότι αφορά και σε περίπτωση συμφωνητικού μεταξύ προσώπου έχοντος την ιδιότητα του εμπόρου ή του επιτηδευματία και προσώπου που δεν έχει τέτοια ιδιότητα και, συνεπώς, **ακόμη και αν υποτεθεί ότι αναιρεσίβλητος ενήργησε/συμβλήθηκε χωρίς να έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία** (ΣΤΕ 440/2019 – Τμήμα Β', σκέψη 6 & 9).

Επειδή περαιτέρω, δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία, απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία, που να αποδεικνύει τη σύναψη δανείου και την καταβολή των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν το κρίσιμο φορολογικό έτος. (Πολ.1076/2015).

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν προσκόμισε συμπληρωμένα τα έντυπα «*Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία*» και «*Ερωτηματολόγιο του Τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολές - Υποχρεώσεις*» και ως εκ τούτου δεν δήλωσε την ύπαρξη μετρητών κατά την έναρξη και λήξη των ελεγχόμενων ετών. Περαιτέρω, υπέβαλε εκπρόθεσμα την 8-12-2022, τόσο την προαναφερθείσα δήλωση δωρεάς, η οποία φέρεται να συντάχθηκε στις 18-01-2016, όσο και τη δανειακή σύμβαση, η οποία φέρεται να συντάχθηκε στις 03-02-2017 και μετά την ηλεκτρονική κοινοποίηση στις 21-11-2022, του υπ' αριθμ./15-11-2022 Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, το οποίο αναγνώστηκε από τον προσφεύγοντα την ίδια ημέρα, 21-11-2022 και ώρα 13:37:40.

Επειδή, από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής διαπιστώθηκε ότι ο δωρητής – πατέρας του προσφεύγοντα υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2016 την υπ' αριθμ./08-06-2017 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, καθώς και τις υπ' αριθμ. .../13-10-2021 &/14-10-2021 1^η & 2^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος του ίδιου φορολογικού έτους 2016, στις οποίες δεν δήλωσε την εν λόγω άτυπη δωρεά. Στις 9-12-2022 υπέβαλε την υπ' αριθμ./09-12-2022 3^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, στην οποία συμπλήρωσε τον κωδ. 725 «*δαπάνη που καταβάλλατε για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες άνω των 300€ ...*» του πίνακα 5 – Προσδιορισμού ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, το ποσό των 180.000,00€. Στην περίπτωση του επικαλούμενου δανείου, διαπιστώθηκε ότι ο δανειστής δεν δήλωσε στην υποβληθείσα με αριθμό/26-06-2018 δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 τη χορήγηση δανείου στον προσφεύγοντα. Ο δε προσφεύγων στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος των επόμενων ετών, δεν έχει δηλώσει κανένα ποσό αποπληρωμής δανείου, ενώ η δικηγόρος που βεβαιώνει τη σύνταξη της δανειακής σύμβασης, με το υπ' αριθμ./19-12-2022 έγγραφό της, πληροφόρησε την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ότι για τη συγκεκριμένη παροχή υπηρεσίας δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο εσόδου, ούτε έλαβε αμοιβή.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα τραπεζικό έγγραφο που να αποδεικνύει τη «μεταφορά» του επικαλούμενου ποσού της δωρεάς του πατέρα του σε τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου ή της οικογένειάς του, ούτε την είσπραξη του ποσού του άτοκου δανείου. Περαιτέρω, η ως άνω δωρεά απέκτησε βέβαιη ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας, στις 08 και 09 Δεκεμβρίου 2022. Αντίστοιχα, η σύμβαση δανείου απέκτησε στοιχεία νομιμότητας με την υποβολή της στις 14-12-2022 στη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων.

Κατόπιν αυτών, ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε τόσο τη δωρεά, όσο και το δάνειο, καθώς **δεν αποδείχθηκε η είσπραξή τους** και η κατοχή τους κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, ώστε να ληφθούν υπόψη στον ως άνω προσδιορισμό του εισοδήματος με τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας, ενώ η υποβολή τους στη φορολογική αρχή μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων αποσκοπεί στη δικαιολόγηση των ποσών που προέκυψαν από τον ως άνω έλεγχο.

Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της ότι στο τέλος του 2017 υπήρχε οφειλόμενο υπόλοιπο λόγω αγορών α' και β' υλών ύψους 43.530,54€ από τον προμηθευτή «..... ΟΕ.»

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1270/2013- Μεθοδολογία Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου: «Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων» αθροίζονται: α)...[...] 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**».

Επειδή, ο προσφεύγων νομιμοποιείται σε ανταπόδειξη των αποτελεσμάτων του ελέγχου κατ' εφαρμογή του άρθρου 11 της Πολ.1050/2014, ενώ κατ' εφαρμογή της Πολ. 1270/2013 – Γενικές παρατηρήσεις - παρ. 7 «ο ελεγχόμενος επιτηδεύματίας **καλείται να παράσχει στοιχεία σε σχέση με τα υπόλοιπα των απαιτήσεων/είσπραξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες (επαγγελματικές/προσωπικές) κ.λ.π., καθώς και των προκαταβολών έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών στην λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους**».

Επειδή, ο προσφεύγων προς απόδειξη του ισχυρισμού του ότι στο τέλος του 2017 όφειλε στον προμηθευτή «. . . . ΟΕ.» το ποσό των 43.530,54, προσκόμισε καρτέλα συναλλασσόμενου του ως άνω προμηθευτή ετών 2015, 2016 & 2017, από όπου προκύπτει σημαντική αγορά α' υλών αξίας τουλάχιστον 40.000€ ετησίως. Επίσης, προσκόμισε την από 9-12-2022 Υπεύθυνη Δήλωση του διαχειριστή κ., η οποία φέρει το γνήσιο της υπογραφής από το Δήμο, με την οποία ο τελευταίος επιβεβαιώνει την ως άνω οφειλή του πελάτη του.

Επειδή, σύμφωνα με τη ΣΤΕ 446/2003: «Αποδεικτικά μέσα στη φορολογική δίκη: *Μαρτυρίες υπό τη μορφή υπεύθυνων δηλώσεων του ν.1599/1986 και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη. Σε περίπτωση όμως που η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομισθεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, αλλά έχει ληφθεί κατά τη διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό*»

Επειδή, η φορολογική αρχή απέρριψε τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία, καθώς δεν προσδιορίζεται ποιο ήταν το οφειλόμενο ποσό κατά την 1/1 και 31/12 εκάστου ελεγχόμενου έτους, ώστε να προστεθεί η **μεταβολή** στις αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών. Περαιτέρω, ο προμηθευτής τηρεί απλογραφικά βιβλία και οι προσκομιζόμενες καρτέλες συναλλασσομένων καταγράφουν τα εκδοθέντα προς τον προσφεύγοντα τιμολόγια και όχι το ύψος των οφειλών.

Ως εκ τούτου, αναπόδεικτα ο προσφεύγων επικαλείται για πρώτη φορά την ύπαρξη οφειλής στο 2017 μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων.

Επειδή περαιτέρω, η έννοια της ανάλωσης κεφαλαίου στη φορολογική διοίκηση είναι συνυφασμένη με τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού ελάχιστης φορολογίας (τεκμήρια) και αφορά στη δυνατότητα του φορολογούμενου να μην φορολογηθεί - παρά το γεγονός ότι το τεκμαρτό του εισόδημα, όπως ορίζεται στα άρθρα 30 και επ. του ΚΦΕ, είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν πραγματικό του εισόδημα

- επικαλούμενος το σχηματισμό κεφαλαίου από εισοδήματα του παρελθόντος, όπως αυτά προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος εφόσον αφαιρεθούν οι πραγματικές ή τεκμαρτές δαπάνες εκάστου έτους (προσδιορισμός διαθέσιμου εισοδήματος προηγούμενων ετών).

Επειδή, κατά την εφαρμογή των τριών μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών προσώπων (ανάλυση ρευστότητας, καθαρής θέσης και τραπεζικών καταθέσεων & δαπανών σε μετρητά), σύμφωνα με την παρ.4 του κεφαλαίου Γενικές Παρατηρήσεις της Πολ. 1270/2013, **«το ύψος των δηλούμενων καταθέσεων και των μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος».**

Περαιτέρω, στην ίδια Πολ. ορίζεται ότι, το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος, υπολογίζεται αν από τα **πραγματικά εισοδήματα**, (είτε έχουν φορολογηθεί είτε έχουν απαλλαγεί), όπως αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος αφαιρεθούν τα **πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές)**, όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι μπορούσε να καλύψει τις προσωπικές του δαπάνες διαβίωσης στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη και επομένως είναι παράνομη οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α. δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **20-01-2023** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του ... με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

1)Επί της υπ' αριθμ./22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	62.668,62 €	62.668,62 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	31.334,31 €	31.334,31 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	14.442,86 €	14.442,86 €
Συνολικό ποσό	108.445,79 €	108.445,79€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

2)Επί της υπ' αριθμ./22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	51.939,47 €	51.939,47 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	25.969,74 €	25.969,74 €

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	11.516,40 €	11.516,40 €
Συνολικό ποσό	89.425,61 €	89.425,61 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

3)Επί της υπ' αριθμ./22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	26,07 €	26,07 €
Πρόστιμο αρ. 58Α ΚΦΔ	13,03 €	13,03 €
Συνολικό ποσό	39,10 €	39,10 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.τ.λ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

4)Επί της υπ' αριθμ./22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	141,01 €	141,01 €
Πρόστιμο αρ. 58Α ΚΦΔ	70,51 €	70,51 €
Συνολικό ποσό	211,52 €	211,52 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.τ.λ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.