



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη :09-05-2023  
Αριθμ. Αποφ.:903

**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](http://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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **13-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του .... με **ΑΦΜ** ....., με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες πώλησης πίτσας σε πακέτο», με έδρα στη ..... επί της οδού ....., Τ.Κ. ...., κατά των υπ' αριθμ. **α)...../20-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και **β)...../20-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 25-01-2023 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης 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 **13-01-2023** 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **..../20-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 17.011,63€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 8.505,82€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.495,73€, ήτοι **συνολικό ποσό 28.013,18€**.
- Με την με αριθμό **..../20-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 13.397,89€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 6.698,95€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.370,98€, ήτοι **συνολικό ποσό 21.467,82€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 20-12-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, που διενήργησε το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση δυνάμει της υπ' αριθμ. ....//...//.../08-09-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016-2017, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αρχικής εντολής ελέγχου με αριθμό ....//03-05-2019.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, στις 20-05-2019 κοινοποιήθηκε ταχυδρομικά, με την υπ' αριθμ.....//16-05-2019 επιστολή, η εντολή ελέγχου και η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018, ενώ στις 12-04-2022 εστάλη ταχυδρομικά η υπ' αριθμ. ....//11-04-2022 πρόσκληση παροχής πληροφοριών του αρ.14 του ν.4174/2013.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 από τις οποίες δεν προέκυψαν διαφορές. Στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου διαπιστώθηκε ότι στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 & 2017 το εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών του και ως εκ τούτου πληρείται 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 στις 20-04-2022 κοινοποίησε στην πληρεξούσια λογίστρια του προσφεύγοντα το υπ'αριθμ. ....//18-04-2022 έγγραφο με το οποίο γνωστοποιούσε στον προσφεύγοντα την τροποποίηση της ως άνω εντολής ελέγχου και τον προσδιορισμό του εισοδήματος με τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας, καθώς και την υπ'αριθμ. ....//18-04-2022 επιστολή με επισυναπτόμενα τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο του Τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολές \_ Υποχρεώσεις», τα οποία ο προσφεύγων υπέβαλε συμπληρωμένα με το υπ'αριθμ. ....//24-05-2022 έγγραφο.

Ο έλεγχος αξιοποιώντας τις πληροφορίες που παρείχε ο προσφεύγων, τα στοιχεία της Πολ.1033/2014 και τα στοιχεία 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 των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, με αποτέλεσμα να προκύψει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 57.176,14€ στο έτος 2016 και 41.599,67€ 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. ....//15-06-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και οι σχετικές προσωρινές πράξεις, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ. ....//05-07-2022 υπόμνημα. Ο έλεγχος αποδέχθηκε ορισμένους από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, τροποποίησε τον Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας και εξέδωσε τις προβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου **....//13-01-2023** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα ακόλουθα:

1. Μη πλήρωση των τιθέμενων προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ν.4172/2013 και 27 του ν.4174/2013 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σε συνδυασμό με το άρθρο 11 της Α.1293/23-07-2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση των επίμαχων διατάξεων. Ενώ προϋπόθεση για την προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές είναι η μη επάρκεια του εισοδήματος, ο έλεγχος καταλήγει σε αυτό το

- συμπέρασμα, αφότου έχει εφαρμόσει την τεχνική. Παράβαση ουσιώδους τύπου. Η έμμεση τεχνική εφαρμόστηκε χωρίς αιτιολόγηση της και χωρίς εγκριτική απόφαση του προϊσταμένου.
2. Παράβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης ούτε την ουσιαστική ρύθμιση του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση.
  3. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο ούτε αποδεικνύεται πως προκύπτει η φερόμενη απόκρυψη των εισοδημάτων του.
    - α) Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της ότι οι αγορές εμπορευμάτων α' και β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητάς του πραγματοποιήθηκαν με πίστωση και δεν εξοφλήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων.
    - β) Εσφαλμένα εφαρμόστηκε η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, καθώς από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς πληρώνονται οι υποχρεώσεις όλης της οικογένειάς του προς τρίτους και όχι μόνο οι δικές του αποκλειστικά.
    - γ) Αναφορικά με τις δαπάνες των 13.351,75€ στο έτος 2016 που αφορούν έξοδα ιατρικής, νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης λόγω σοβαρού και αιφνίδιου προβλήματος υγείας, επισημαίνεται ότι καλύφθηκαν από τη μητέρα του, καθώς αδυνατούσε να τα εξοφλήσει μόνος του.
    - δ) Πρέπει να συνυπολογιστεί το ποσό των 68.000,00€, τα οποία διέθεταν μαζί με τη σύζυγό του σε μετρητά στην οικία τους, καθώς στις 07-03-2008 η σύζυγός του προέβη σε ανάληψη του ως άνω ποσού από τον υπ' αριθμ. ..../601795-95 τραπεζικό λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας. Ο έλεγχος αναφέρεται στο συμβόλαιο που συνήφθη. Ωστόσο, με βάση τις παραδοχές του ελέγχου το κόστος σύναψης του εν λόγω συμβολαίου ανέρχεται σε 55.283,09€ και συνεπώς το υπόλοιπο ποσό ύψους 12.816,91€ το διέθετε σε μετρητά και κάλυπτε τις εκάστοτε ανάγκες διαβίωσης.
  4. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο το διαθέσιμο κεφάλαιό του, καθώς δεν ελήφθη υπόψη το χορηγηθέν (άτυπο) δάνειο από τον πατέρα του. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τους ισχυρισμούς του. Ο πατέρας του δεν χρησιμοποίησε τα χρήματα του δανείου ύψους 25.000,00€, αλλά τα δάνεισε στον ίδιο. Δεν είχε υποχρέωση να τηρεί τις τυπικές αποδείξεις για να λάβει χρήματα από τον πατέρα του.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο **άρθρο 23 του ΚΦΔ** 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, ενδειγμένες 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**, στο **άρθρο 28 του Ν 4172/2013**, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, 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.

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.

[...]

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 προέβη στον έλεγχο των γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019, δεδομένου ότι ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη τηρεί απλογραφικά βιβλία, όπως ρητά αναφέρεται στη σελ. 9 της από 20-12-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος. Στα πλαίσια των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων προέβη στον έλεγχο πλήρωσης ή μη των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ρητά αναφέρεται στη σελ. 15 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος.

**Επειδή**, από τις υποβληθείσες 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)	-42.309,91	
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	5,10	0,00
3. Εισόδημα που εξαιρείται από φόρο – εισφορά (κωδ. 617)	639,96	0,00
<b>Συνολικό εισόδημα</b>		<b>0,00</b>
Έξοδα ιατρικής, νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης (κωδ.051)	13.351,75	15,00
Πολ. 1033/2014	152,84	0,00
<b>Συνολικές δαπάνες</b>	<b>13.504,59</b>	<b>15,00</b>

Φορολογικό έτος	2017	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	-39.077,96	
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	5,10	0,00
3. Εισόδημα που εξαιρείται από φόρο – εισφορά (κωδ. 617)	639,96	0,00
<b>Συνολικό εισόδημα</b>		<b>0,00</b>

Δαπάνες (κωδ.49)	1.487,87	15,00
Πολ. 1033/2014	163,39	0,00
<b>Συνολικές δαπάνες</b>	<b>1.651,26</b>	<b>15,00</b>

Δεδομένου ότι το πραγματικό εισόδημα του προσφεύγοντα και της συζύγου του ήταν μηδενικό, ενώ οι οικογενειακές του δαπάνες ανήλθαν σε 13.519,59€ το 2016 & 1.666,26 το 2017 πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ. 2 του άρ.28 του ν.4172/2013 περί προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ενώ προϋπόθεση προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου είναι η μη επάρκεια του εισοδήματος, ο έλεγχος καταλήγει σε αυτό το συμπέρασμα, αφότου έχει εφαρμόσει την έμμεση τεχνική. Ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς η προϋπόθεση προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος υφίσταται πριν την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής, αφού η μη επάρκεια του δηλωθέντος εισοδήματος για την κάλυψη των δαπανών προκύπτει από τις ήδη υποβληθείσες με αριθμό ...../26-06-2017 & ...../08-06-2018 δηλώσεις φόρου εισοδήματος. Περαιτέρω, ο έλεγχος, από τις πληροφορίες που διαθέτει βάσει της Πολ.1033/2014, σχετικά με τις πραγματικές δαπάνες στον Α.Φ.Μ. του προσφεύγοντα (.....), διαπίστωσε περαιτέρω δαπάνες τηλεφωνίας (σελ. 15 της από 20-12-2022 έκθεσης ελέγχου). Η παράθεση των στοιχείων των υποβληθεισών δηλώσεων φόρου εισοδήματος στο «σώμα» της έκθεσης ελέγχου μετά την παράθεση της έμμεσης τεχνικής δεν αναιρεί το γεγονός της πλήρωσης της προϋπόθεσης.

**Επειδή** περαιτέρω, ό έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης των στοιχείων που διέθετε, εισηγήθηκε στις 14-04-20-22 ως καταλληλότερη τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας η οποία επιλέχθηκε με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και εκδόθηκε η υπ'αριθμ. .../.../.../15-04-2022 τροποποιημένη εντολή ελέγχου που κοινοποιήθηκε νομίμως στις 20-04-2022 στην πληρεξούσια λογίστρια του προσφεύγοντα κ. ...., με το υπ'αριθμ...../18-04-2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

**Επειδή**, στην παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός περί μη πλήρωσης προϋπόθεσης προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος, καθώς και περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή**, με το άρθρο 27 του Ν.4174/2013 ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».



**Επειδή**, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκε η Πολ.1050/25-02-2014, η Πολ.171/04-04-2013 και η Πολ.1270/24-12-2014 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μεθόδων.

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

**Επειδή**, περαιτέρω, με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του (άρθρου 43 του Συντάγματος) προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση ειδικών θεμάτων, στην περίπτωση δηλαδή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2, φορέας της εξουσιοδότησεως μπορεί να είναι και άλλα, εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, εφόσον όμως πρόκειται, μεταξύ άλλων, περί «ειδικότερων» θεμάτων. Ως ειδικότερα θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως. Απαιτείται, επομένως, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει το νομοθετικό κείμενο όχι απλώς τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικείμενου της εξουσιοδότησεως αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Οι ανωτέρω ουσιαστικές ρυθμίσεις μπορούν να υπάρχουν τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου, όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδότησεως (βλ. ΣτΕ 1210/2010 Ολομ., 3013/2014Ολομ., 520/2015 Ολομ.). (ΣτΕ 510/2019 σκ.13).

**Επειδή**, με τις ανωτέρω κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 προβλεπόμενων και διεθνώς αναγνωριζόμενων εμμέσων τεχνικών ελέγχου[προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣτΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεσή του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. adhocΔΕφΑθ 640/2021).

**Επειδή**, ότι οι εν λόγω κανονιστικές πράξεις της Διοικήσεως δεν επενεργούν επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύουν τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 Ν.4174/2013 ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

**Επειδή** περαιτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι κανονιστικές πράξεις που αφορούν τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου εκδόθηκαν άνευ νόμιμου ερείσματος, καθώς η εξουσιοδοτική διάταξη δεν ορίζει ειδικώς και συγκεκριμένα τα θέματα που μπορούν να ρυθμιστούν κανονιστικώς και κατά συνέπεια οι κανονιστικές πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτές, αποτελεί αντικείμενο δικαστικής κρίσης.

### **Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, το **άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ.** ορίζει ότι: «... 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

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

**Επειδή**, το **άρθρο 17 του Ν. 2690/1999** (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

**Επειδή**, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη.

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

**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 φορολογούμενου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου 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 ανάλυση 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 ανάλυση 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 ανάλυση 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 ανάλυση ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.....

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία**

**β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων**

**γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο**

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

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

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

Ειδικά σε περιπτώσεις όπου προκύπτει σημαντική απόκλιση στα περιουσιακά στοιχεία (κάθε μορφής) που 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** περαιτέρω, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης των στοιχείων που συμπληρώνει στα έντυπα που του απέστειλε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., ενώ ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό (παρ.5,6,7 του κεφαλαίου ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ της Πολ. 1270/2013).

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 22-12-2022 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος το ισοζύγιο «Πηγές Κεφαλαίων/έσοδα» και «Αναλώσεις κεφαλαίων εσόδων» διαμορφώθηκε για κάθε ελεγχόμενο έτος ως εξής:

### Έτος 2016

<b>ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ</b>			
<b>I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ /ΕΣΟΔΩΝ</b>	<b>2016</b>	<b>II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ</b>	<b>2016</b>
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.363,84	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.166,74
2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο Ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης(Ατομική επιχείρηση με βιβλία Κατηγορίας Κ.Β.Σ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ)	4.000,00	2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο Ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης(Ατομική επιχείρηση με βιβλία Κατηγορίας Κ.Β.Σ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ)	3.000,00
3.Αναλήψεις από επιχειρήσεις		3. Εισφορές σε λογαριασμού επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	43.255,91	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγες		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές, κτλ)		6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	55.005,19
7. Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές / επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	35.560,63
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.τ.λ		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	0,00
9.Λοιπα έσοδα πάσης φύσεων φορολογητέες ή μη	639,96	9. ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές, και λοιπές δαπάνες	315,95
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	570,74	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών, και προστίμων κάθε μορφής	1.475,74
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	13.902,60
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12.Μειώσεις πληρωτέων Λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
		14.Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	



		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>49.830,45</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>105.426,85</b>
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ		
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων	49.830,45		
Διαθέσιμα έσοδα/ κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	105.426,85		
<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>	<b>-55.596,40</b>		

## Έτος 2017

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ /ΕΣΟΔΩΝ	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	2017
1.Υπολοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί , επαγγελματικοί)	1.166,74	1.Υπολοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.564,61
2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο Ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης(Ατομική επιχείρηση με βιβλία Κατηγορίας Κ.Β.Σ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ)	3.000,00	2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο Ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης(Ατομική επιχείρηση με βιβλία Κατηγορίας Κ.Β.Σ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ)	2.000,00
3.Αναλήψεις από επιχειρήσεις		3. Εισφορές σε λογαριασμού επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	53.884,50	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές, κτλ)		6. Αγορές εμπορευμάτων , α΄, β΄ υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	63.920,76
7. Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων	700,00	7. Επαγγελματικές / επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	28.920,73
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.τ.λ		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	0,00
9.Λοιπα έσοδα πάσης φύσεων φορολογητέες ή μη	639,96	9. ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές, και λοιπές δαπάνες	315,95
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00	10. Ποσά φόρων , τελών , εισφορών, και προστίμων κάθε μορφής	1.259,37
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	2.009,45
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12.Μειώσεις πληρωτέων Λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
		14.Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	



		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>59.391,20</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>99.990,87</b>
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ		
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων	59.391,20		
Διαθέσιμα έσοδα/ κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	99.990,87		
<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>	<b>-40.599,67</b>		

α&β) Σε ότι αφορά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της ότι οι αγορές εμπορευμάτων α' και β' υλών και λοιπών αγαθών στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας πραγματοποιήθηκαν με πίστωση και δεν εξοφλήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, καθώς και ότι από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς πληρώνονται οι υποχρεώσεις όλης της οικογένειας προς τρίτους

**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/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες (επαγγελματικές/προσωπικές) κ.λ.π., καθώς και των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ετών στην λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους»

**Επειδή**, από τα φορολογικά αρχεία του προσφεύγοντα προκύπτει η αγορά α' υλών & επαγγελματικών δαπανών για τις οποίες ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι δεν εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, αλλά σε μεταγενέστερα έτη, χωρίς όμως να επικαλείται, ούτε να προσκομίζει κανένα συγκεκριμένο αποδεικτικό στοιχείο, όπως π.χ. «καρτέλα» πελάτη (για τον ίδιο) από τα τηρηθέντα βιβλία προμηθευτών του, αντίγραφα τραπεζικών λογαριασμών από όπου να προκύπτει η χρέωση του λογαριασμού έναντι συγκεκριμένων προμηθευτών σε βάθος χρόνου, δεδομένου ότι ήδη από το 2016 προβλέπεται η ύπαρξη επαγγελματικού λογαριασμού μέσω του οποίου διενεργούνται συναλλαγές που αφορούν αποκλειστικά την επιχειρηματική δραστηριότητα του κατόχου (περ.ιη' του άρθρου 62 του ν.4446/22-12-2016).

**Επειδή**, σύμφωνα με την Πολ. 1270/2013 – Μεθοδολογία έμμεσων Τεχνικών, στη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται μεταξύ άλλων: «7) Οι επαγγελματικές/ επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων» και «11)Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνη διαβίωσης(προσωπικές/οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις προσωπικών/ οικογενειακών περιουσιακών

στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών», ενώ η ενδεχόμενη μη εξόφλησή τους στην ελεγχόμενη χρήση λαμβάνεται υπόψη και αυξάνει το λογαριασμό «Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών» στη στήλη ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ. Τουτέστιν, ακόμη και αν κάποιος υπόλοιπο είναι ανεξόφλητο στο τέλος κάποιου έτους, θα πρέπει να συγκριθεί με το (τυχόν) ανεξόφλητο υπόλοιπο του προηγούμενου έτους και η τυχόν θετική διαφορά αυξάνει το λογαριασμό «αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών» στη στήλη πηγές κεφαλαίων/εσόδων,

**γ) Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό ότι η δαπάνη νοσοκομειακής περίθαλψης ύψους 13.351,75€ καταβλήθηκε από τη μητέρα του, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά παραστατικά προκειμένου να διαπιστωθεί εάν αυτά εξοφλήθηκαν από διαφορετικό πρόσωπο, ούτε προσκομίστηκε τραπεζικό παραστατικό πληρωμής με καταθέτρια τη μητέρα του ή έμβασμα ή σε περίπτωση εξόφλησης τοις μετρητοίς, ανάληψη αντίστοιχου ποσού.**

**Επειδή,** ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οποιεσδήποτε από τις επαγγελματικές ή προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες που λήφθηκαν υπόψη στον Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας δεν εξοφλήθηκαν εντός των ελεγχόμενων ετών, προκειμένου να αυξήσουν το λογαριασμό «Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών», οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

**δ) Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό περί ύπαρξης διαθέσιμων μετρητών προερχόμενων από ανάληψη που πραγματοποίησε η σύζυγός του στις 7-3-2008, καθώς και τον τέταρτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης απόρριψης του άτυπου δανείου από τον πατέρα του και κατά συνέπεια περί εσφαλμένου υπολογισμού του διαθέσιμου κεφαλαίου.**

**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**, όπως ρητά ορίζεται στην παρ. 10 του κεφαλαίου - Γενικές Παρατηρήσεις της Πολ.1270/2013: «*οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα: Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία και Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης – μεταβολές – υποχρεώσεις, είναι δεσμευτικές ως προς το 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**, 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**, 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** 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**, στα πλαίσια του ελέγχου, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την υπ'αριθμ. ..../18-04-2022 επιστολή με επισυναπτόμενα τα έντυπα που ορίζει η Πολ.1171/2013, (Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία & Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης – Μεταβολές – υποχρεώσεις για τις χρήσεις 2016 & 2017), τα οποία προσκόμισε ο προσφεύγων συμπληρωμένα (αρ. πρωτ. ..../24-05-22) και στα οποία δήλωσε την ύπαρξη μετρητών ύψους 4.000,00€ την 1/1/2016, 3.000,00€ την 31/12/2016 & 2.000,00€ την 31/12/2017, τα οποία και αποδέχθηκε η φορολογική αρχή.

**Επειδή**, κατόπιν επίκλησης ύπαρξης μετρητών ύψους 68.000,00€ από ανάληψη της συζύγου του, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η επίμαχη ανάληψη ποσού πραγματοποιήθηκε από τον υπ'αριθμ. ..../.....-..... τραπεζικό λογαριασμό της Ε.Τ.Ε. στις 07-03-2008 με κωδικό αιτιολογίας «Ανάληψη για έκδοση επιταγής». Την ίδια ημέρα συντάχθηκε το υπ'αριθμ. ..../07-03-2008 συμβόλαιο αγοράς οριζόντιας ιδιοκτησίας ισόγειου διαμερίσματος με αγοράστρια τη σύζυγο του προσφεύγοντα, αντί τιμήματος & αντικειμενικής αξίας 51.733,00€ καταβληθέν σε μετρητά, πλέον φόροι 1.752,05€, πλέον δικηγορικές αμοιβές, τέλη & δικαιώματα ύψους 1.698,40€, όπως αναλυτικά περιγράφεται στη σελ. 55 της έκθεσης ελέγχου.

**Επειδή**, ο προσφεύγων, στα πλαίσια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επικαλείται την ύπαρξη του υπολοίπου της προαναφερθείσας ανάληψης, ύψους 12.816,91€, ως διαθέσιμων μετρητών τα οποία κατείχε στην οικία του.

**Επειδή** περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται την είσπραξη άτυπου δανείου από τον πατέρα του, προκειμένου να ανταπεξέλθει στην έναρξη εργασιών της επιχείρησής του, το 2008. Προσκομίζει την από 08-03-2013 πρόσθετη πράξη μείωσης δόσης στεγαστικού δανείου του πατέρα του με την Τράπεζα Πειραιώς, στο οποίο εγγυητής είναι ο προσφεύγων και η οποία αναφέρεται σε αρχική σύμβαση δανείου του πατέρα του με την Αγροτική τράπεζα ύψους 25.000,00€ το υπόλοιπο της οποίας κατά την 8-3-2013 ανέρχεται σε 5.193,88€. Επίσης, προσκομίζει την από 05-06-2014 πρόσθετη πράξη σύμβασης στεγαστικού δανείου που αφορά την ίδια δανειακή σύμβαση, με την οποία μεταβλήθηκε το κυμαινόμενο επιτόκιο του δανείου για το υπολοιπό οφειλόμενο ποσό ύψους 3.520,56€.

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία, (σύμβαση δανείου) τη λήψη του άτυπου δανείου από τον πατέρα του, δεν αποσαφηνίζει ποιο ήταν το ποσό του δανείου, πότε και με ποιο τρόπο περιήλθε στην κατοχή του, ενώ το εν λόγω δάνειο ουδέποτε δηλώθηκε από τους αντισυμβαλλόμενους στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος.

Περαιτέρω, ακόμη και αν γίνει δεκτός ο ως άνω ισχυρισμός, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει, όπως οφείλει, ότι το συγκεκριμένο ποσό παρέμεινε αδιάθετο μέχρι την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης, δεδομένου ότι δεν συμπεριλαμβάνεται στις τραπεζικές καταθέσεις κατά την 1/1/2016 και δεν δηλώθηκε ως «διαθέσιμα μετρητά» στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία.

Επίσης, δεν αποδεικνύει ότι το εναπομείναν ποσό των 12.816,91€ προερχόμενο από αναλήψεις της συζύγου του το 2008 παρέμεινε αδιάθετο μέχρι την 1/1/2016

Κατά συνέπεια, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από **13-01-2023** 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. ..../20-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016**

	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Κύριος φόρος	17.011,63 €	17.011,63 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	8.505,82 €	8.505,82 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.495,73 €	2.495,73 €
<b>Συνολικό ποσό</b>	<b>28.013,18 €</b>	<b>28.013,18 €</b>

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. ..../20-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Κύριος φόρος	13.397,89 €	13.397,89 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	6.698,95 €	6.698,95 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.370,98 €	1.370,98 €
<b>Συνολικό ποσό</b>	<b>21.467,82 €</b>	<b>21.467,82 €</b>

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

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.