



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24-04-2023

Αριθμός Απόφασης: 809

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

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54639  
Τηλέφωνο : 2313-332246  
E-Mail : ded.thess@aade.g  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με **Α.Φ.Μ.** ....., με έδρα στα ....., επί της οδού ....., **Τ.Κ.**..... κατά: α) της υπ' αριθ. ..../**24-11-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, β) της υπ' αριθ. ..../**24-11-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, γ) της υπ' αριθ. ..../**24-11-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2017 και δ) της υπ' αριθ. ..../**24-11-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2016, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .....
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την υπ' αριθμ. .../**23-02-2023** πράξη αναπομπής της υπηρεσίας μας προς τη Δ.Ο.Υ. ...., λόγω της ανάγκης διεξαγωγής πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων.
8. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...../**22-03-2023** υπόμνημα του προσφεύγοντα.
9. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ..../**02-03-2023** (ΔΕΔ ...../**08-03-2023**) σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. ....
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανούς Προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ..../**24-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 28.048,51€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 14.024,26€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.000,59€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 47.073,36€.

Με την υπ' αριθμ. ..../**24-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 4.616,22€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 2.308,11€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.135,46€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 8.059,79€.

Με την υπ' αριθμ. .../**24-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 17.256,21€ βάσει δήλωσης σε 16.581,56€ βάσει ελέγχου.

Με την υπ' αριθμ. ..../**24-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 5.603,38€ βάσει δήλωσης σε 4.414,82€ βάσει ελέγχου.

Ο προσφεύγων έχει ατομική επιχείρηση, η οποία με την υπ' αριθμ. ..../**15-03-2005** δήλωση έναρξης εργασιών μετατάχθηκε από το ειδικό καθεστώς αγροτών στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ με ημερομηνία 31-12-2004. Ως κύρια δραστηριότητα αναφέρεται η «Καλλιέργεια Δημητριακών (εκτός ρυζιού), οσπρίων και ελαιούχων σπόρων», ενώ η ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν υπόχρεη σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν. 4308/2014.

Ο προσφεύγων υποβλήθηκε σε έλεγχο με τις αριθμ. ..../**03-05-2019** και ..../**31-01-2020** εντολές μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., Ακολουθήθηκε η διαδικασία που ορίζεται από τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1073/2018 και κοινοποιήθηκε πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου, στις 25/05/2019 με την υπ' αριθ. πρωτ. ..../**09.05.2019** συστημένη επιστολή, η οποία απεστάλη στην έδρα του προσφεύγοντα (αριθμό συστημένου RE.....GR), η εκδοθείσα εντολή ελέγχου. Επιπλέον, γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης.

Επίσης κοινοποιήθηκε στις 10/02/2022 το υπ' αριθ. πρωτ. ..../**09.02.2022** Αίτημα Φορολογικής Αρχής σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 14 παράγραφος 1 και 2 του Κ.Φ.Δ., προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία,

καθώς επίσης το υπ' αριθ. πρωτ. ....../09.02.2022 Αίτημα Φορολογικής Αρχής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 14 παράγραφος 1 και 2 του Κ.Φ.Δ., προκειμένου να μας γνωρίσει ο ελεγχόμενος την πηγή ή την αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών (πιστώσεων).

Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία, φορολογικά στοιχεία εσόδων/αγορών/δαπανών και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών) που διαφυλάσσει στην έδρα της επιχείρησής του. Περαιτέρω υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. ....../12.04.2022 Υπόμνημα του με τα συνημμένα δικαιολογητικά που σχετίζονται με τις πρωτογενείς καταθέσεις που κλήθηκε να αιτιολογήσει.

### **Φορολογικό Έτος 2016**

Από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων προέκυψε ότι:

1. Ο ελεγχόμενος το κρινόμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησε πληρωμές σε προμηθευτές για συναλλαγές άνω των 500,01€ με μετρητά αντί του προβλεπόμενου από τις οικείες διατάξεις τρόπου εξόφλησης μέσω του τραπεζικού συστήματος. Οι εν λόγω συναλλαγές ανέρχονται στο ποσό των **5.818,94** ευρώ και ως εκ τούτου το ποσό που αποτελεί την καθαρή αξία των δαπανών που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησής σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν.4172/13.
2. Διενεργήθηκαν εγγραφές δαπανών για τις οποίες δεν τέθηκαν τα δικαιολογητικά εγγραφών στη διάθεση του ελέγχου. Το ποσό αυτών ανέρχεται σε **2.784,73** ευρώ που αποτελεί την καθαρή αξία των δαπανών, για τις οποίες δεν τέθηκαν τα δικαιολογητικά εγγραφών στη διάθεση του ελέγχου, και συνεπώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/13.
3. Μεταφέρθηκε εσφαλμένα ποσό 59.292,38€ αντί του ορθού ποσού 58.627,70€ στον κωδικό 536 «διάφορα έξοδα», ήτοι διαφορά 664,68€ που προστίθεται ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της χρήσης.
4. Διενεργήθηκαν εγγραφές δαπανών που αφορούν σε προμήθεια καυσίμων (πετρέλαιο & βενζίνης), στις οποίες ωστόσο: 1) δεν αναγράφονται τα στοιχεία του οχήματος που προμηθεύτηκε την ποσότητα των καυσίμων και 2) αναγράφονται αριθμοί κυκλοφορίας γεωργικών ελκυστήρων που δεν ανήκουν στην κυριότητα του

προσφεύγοντα, σύμφωνα με τα αντίγραφα των τιθέμενων αδειών κυκλοφορίας. Το ποσό αυτών ανέρχεται σε **566,74** ευρώ που αποτελεί την καθαρή αξία των δαπανών καυσίμων οχημάτων και δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/13.

5. Από την επισκόπηση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων διαπιστώθηκε ότι διενεργήθηκαν εγγραφές δαπανών για εισφορές ΕΦΚΑ υπέρ ΕΛΓΑ το ποσό των οποίων, δεν συνάδει με τα τιθέμενα δικαιολογητικά εγγραφών. Ως εκ τούτου, το ποσό των **348,77** ευρώ που αποτελεί την διαφορά της αξίας της δαπάνης με βάση τα τιθέμενα δικαιολογητικά εγγραφών, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/13.
6. Ποσό **2.104,98** ευρώ που αποτελεί την αξία των δαπανών ενοικίων, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση τους με τα κατάλληλα δικαιολογητικά, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/13.
7. Ποσό **4.065,53** ευρώ που αποτελεί την αξία της δαπάνης ηλεκτρικής ενέργειας, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/13.
8. Από την επισκόπηση του τηρούμενου Μητρώου Παγίων διαπιστώθηκε ότι αποσβέσθηκε επιδοτούμενο πάγιο στην συνολική αξία κτήσης, χωρίς δηλαδή να προηγηθεί η αφαίρεση της επιδοτούμενης αξίας κατά τον υπολογισμό των φορολογικών αποσβέσεων. Η διαφορά ανήλθε σε 400,24 ευρώ. Επιπλέον, προέκυψε διαφορά 203,35 ευρώ μεταξύ των ποσών που αναγράφονται στο Μητρώο Παγίων και στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3).

#### ► Φορολογικό Έτος 2017

Από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων προέκυψε ότι:

1. Ο προσφεύγων, το κρινόμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησε πληρωμές σε προμηθευτές για συναλλαγές άνω των 500,00€ με μετρητά, αντί του προβλεπόμενου από τις οικείες διατάξεις τρόπου εξόφλησης μέσω του τραπεζικού συστήματος. Οι εν λόγω συναλλαγές ανέρχονται στο ποσό των 2.430,15€ και ως εκ τούτου το ποσό αυτό, που αποτελεί την καθαρή αξία των δαπανών που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν.4172/13.
2. Διενεργήθηκαν εγγραφές δαπανών καθαρής αξίας 162,13 ευρώ, που αφορούν σε προμήθεια καυσίμων (πετρέλαιο & βενζίνης) στις οποίες ωστόσο, δεν αναγράφονται τα στοιχεία του οχήματος που προμηθεύτηκε την ποσότητα των καυσίμων και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/13.
3. Διενεργήθηκαν εγγραφές δαπανών για τις οποίες δεν τέθηκαν τα δικαιολογητικά εγγραφών στη διάθεση του ελέγχου. Το ποσό αυτών ανέρχεται σε **129,03** ευρώ που αποτελεί την καθαρή αξία των δαπανών, για τις οποίες δεν τέθηκαν τα δικαιολογητικά εγγραφών στη διάθεση του ελέγχου, και συνεπώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/13.
4. Διενεργήθηκαν εγγραφές δαπανών για ασφαλιστικές εισφορές ΕΦΚΑ, το ποσό των οποίων δε συνάδει με τα τιθέμενα δικαιολογητικά εγγραφών. Ποσό 95,18 ευρώ που αποτελεί τη διαφορά της αξίας της δαπάνης με βάση τα τιθέμενα δικαιολογητικά εγγραφών, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/13.
5. Ποσό **1.165,40** ευρώ που αποτελεί την αξία των δαπανών ενοικίων, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίησή τους με τα κατάλληλα δικαιολογητικά, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/13.

6. Ποσό **3.506,98** ευρώ που αποτελεί την αξία της δαπάνης ηλεκτρικής ενέργειας, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/13.

7. Από την επισκόπηση του τηρούμενου Μητρώου Παγίων διαπιστώθηκε ότι αποσβέσθηκε επιδοτούμενο πάγιο στη συνολική αξία κτήσης, χωρίς δηλαδή να προηγηθεί η αφαίρεση της επιδοτούμενης αξίας κατά τον υπολογισμό των φορολογικών αποσβέσεων. Η διαφορά ανήλθε σε 400,24 ευρώ.

**Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται συγκεντρωτικά οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.**

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ			
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2016	2017	
<b>Μη εκπιπόμενες δαπάνες άρθρου 23 ν.4172/2013</b>	5.818,94	2.430,15	
▪ Δαπάνες > 500€			
<b>Μη εκπιπόμενες δαπάνες άρθρου 22 ν.4172/2013</b>	11.139,02	5.458,96	
<b>Φορολογικό έτος 2016</b>			
▪ Λανθασμένη μεταφορά ποσού στη δήλωση			664,68
▪ Δεν τέθηκαν τα Φ.Σ.			2.784,73
▪ Δαπάνες καυσίμων μη παραγωγικές			566,74
▪ Αυτοτέλεια χρήσης (ασφαλιστικές εισφορές)			348,77
▪ Δαπάνες ενοικίων μη παραγωγικές			2.104,98
▪ Δαπάνες ηλεκτρικής ενέργειας μη παραγωγικές			4.065,53
▪ Αποσβέσεις			603,59
<b>Φορολογικό έτος 2017</b>			
▪ Δεν τέθηκαν τα Φ.Σ.			129,03
▪ Δαπάνες καυσίμων μη παραγωγικές			162,13
▪ Ασφαλιστικές εισφορές			95,18
▪ Δαπάνες ενοικίων μη παραγωγικές			1.165,40
▪ Δαπάνες ηλεκτρικής ενέργειας μη παραγωγικές	3.506,98		
▪ Αποσβέσεις	400,24		
<b>ΣΥΝΟΛΟ Λογιστικών Διαφορών Ελέγχου</b>	<b>16.957,96</b>	<b>7.889,11</b>	

Στη συνέχεια, εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .... το με αριθ. πρωτ. ..../28.12.2021 αίτημα για άρση του τραπεζικού απορρήτου μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.) του άρθρου 62 του

ν.4170/2013 συνεπεία της υπ' αριθ. ..../03.05.2019 εντολής ελέγχου που εκδόθηκε για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που διατηρεί ο προσφεύγων στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της χώρας, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 (προσαύξηση περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία), ανακτήθηκαν οι πρωτογενείς καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος κοινοποίησε στις 10.02.2022 στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ. ....../09.02.2022 αίτημα παροχής πληροφοριών προκειμένου να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία και να παρέχει πληροφορίες σχετικά με τις καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τα επίμαχα έτη.

Ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμό πρωτοκόλλου ...../12.04.2022 έγγραφο υπόμνημα αναφορικά με την πηγή προέλευσης των πιστώσεων συνοδευόμενων με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα.

Ο έλεγχος αρχικά δεν έκανε αποδεκτές τις πρωτογενείς καταθέσεις, όπως παρουσιάζονται στους παρακάτω πίνακες ανά φορολογικό έτος, καθότι ο προσφεύγων δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα αναγκαία και εύλογα στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης των επίμαχων ποσών συνεπώς, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των εν λόγω ποσών, είτε ότι αυτά φορολογούνται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσονται από το φόρο με ειδική διάταξη κατά τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις.

Στη συνέχεια ο έλεγχος δέχθηκε μερικές από τις εξηγήσεις του προσφεύγοντος μετά την υποβολή του αριθμ. ....../26-10-2022 υπομνήματος που κατατέθηκε μετά την κοινοποίηση του αριθμ. ....../2022 σημειώματος διαπιστώσεων και κατέληξε στις παρακάτω πρωτογενείς καταθέσεις που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς

#### ► Φορολογικό Έτος 2016

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ισχυρισμοί ελεγχόμενου	Κρίση ελέγχου
3	.....	2016-02-05	703,60	εκκοκκιστήριο .....	Δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός καθότι δεν τέθηκε το σώμα της επιταγής, ούτε το σχετικό φορολογικό στοιχείο
30	.....	2016-01-05	2.141,85	ΠΛΗΡΩΜΗ ΑΠΟ ΕΚΚΟΚΙΣΤΗΡΙΟ	Δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός καθότι δεν τέθηκε το σώμα της επιταγής, ούτε το σχετικό φορολογικό στοιχείο
32	.....	2016-01-07	151,02	ΟΠΕΚΕΠΕ	Δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός, καθότι από την τιθέμενη βεβαίωση δεν προκύπτει το εν λόγω ποσό
41	.....	2016-04-07	156,01	ΟΠΕΚΕΠΕ	Δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός, καθότι από την τιθέμενη βεβαίωση δεν προκύπτει το εν λόγω ποσό



46	.....	2016-05-04	700,00	ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗ ΑΠΟ ΠΕΘΕΡΟ	Δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός, καθότι δεν τέθηκε κανένα στοιχείο
58	.....	2016-10-12	2.500,00	ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗ ΑΠΟ ΣΥΖΥΓΟ	Δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός καθότι: 1) δεν τέθηκε κανένα στοιχείο από το οποίο αφενός να αποδεικνύεται η καταβολή χρημάτων υπό τη μορφή δανείου κι αφετέρου να πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 περί Συμφωνητικών και 2) το επίμαχο ποσό δεν έχει συμπεριληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του δανειστή ως τεκμήριο σύμφωνα με τα άρθρα 30-34 του ΚΦΕ, αλλά ούτε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου ως χρηματικό ποσό που προέρχεται από δάνειο αντιστοίχως.
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>6.352,48</b>		

Για τις καταθέσεις του ανωτέρω πίνακα, οι οποίες ανέρχονται στο ποσό των **6.352,48 ευρώ**, ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα σχετικά με την πηγή ή την αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν στους ως άνω τραπεζικούς λογαριασμούς κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος. Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αναγκαία και εύλογα στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης των επίμαχων ποσών και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των εν λόγω ποσών, είτε ότι αυτά φορολογούνται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσονται από το φόρο με ειδική διάταξη.

#### ► Φορολογικό Έτος 2017

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ισχυρισμοί ελεγχόμενου	Κρίση ελέγχου
15	.....	2017-07-20	500,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΗΣ .....	Δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός, καθότι δεν τέθηκε κανένα στοιχείο
45	.....	2017-06-16	3.600,00	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗ ΑΠΟ ..... (ΠΑΤΕΡΑ)	Δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός καθότι: 1) δεν τέθηκε κανένα στοιχείο από το οποίο αφενός να αποδεικνύεται η καταβολή χρημάτων υπό τη μορφή δανείου κι αφετέρου να πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 περί Συμφωνητικών και 2) το επίμαχο ποσό δεν έχει συμπεριληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του δανειστή ως τεκμήριο σύμφωνα με τα άρθρα 30-34 του ΚΦΕ, αλλά ούτε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου ως χρηματικό ποσό που προέρχεται από δάνειο αντιστοίχως.
69	.....	2017-11-29	3.900,00	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗ ΑΠΟ ΕΥΑΓΓΕΛΟ ΚΑΡΑΦΥΛΛΙΑ	Δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός καθότι: 1) δεν τέθηκε κανένα στοιχείο από το οποίο αφενός να αποδεικνύεται η καταβολή χρημάτων υπό τη μορφή δανείου κι αφετέρου να πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται

				(ΠΑΤΕΡΑ)	στην παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 περί Συμφωνητικών και 2) το επίμαχο ποσό δεν έχει συμπεριληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του δανειστή ως τεκμήριο σύμφωνα με τα άρθρα 30-34 του ΚΦΕ, αλλά ούτε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου ως χρηματικό ποσό που προέρχεται από δάνειο αντιστοίχως.
75	.....	2017-12-15	1.700,00	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗ ΑΠΟ ..... (ΠΑΤΕΡΑ)	Δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός καθότι: 1) δεν τέθηκε κανένα στοιχείο από το οποίο, αφενός να αποδεικνύεται η καταβολή χρημάτων υπό τη μορφή δανείου κι αφετέρου να πληρούνται οι προϋποθέσεις του ορίζονται στην παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 περί Συμφωνητικών και 2) το επίμαχο ποσό δεν έχει συμπεριληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του δανειστή ως τεκμήριο σύμφωνα με τα άρθρα 30-34 του ΚΦΕ, αλλά ούτε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου ως χρηματικό ποσό που προέρχεται από δάνειο αντιστοίχως.
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>9.700,00</b>		

Για τις καταθέσεις του ανωτέρω πίνακα που αναλογούν στον προσφεύγοντα και ανέρχονται στο ποσό των **9.700,00 ευρώ**, ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτούς τους ισχυρισμούς του σχετικά με την πηγή ή την αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν στους ως άνω τραπεζικούς λογαριασμούς κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος. Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αναγκαία και εύλογα στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης των επίμαχων ποσών και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των εν λόγω ποσών, είτε ότι αυτά φορολογούνται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσονται από το φόρο με ειδική διάταξη.

Επίσης οι λογιστικές διαφορές μετά την υποβολή του αριθμ. ....../26-10-2022 υπομνήματος αναπροσαρμόζονται ως ακολούθως:

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όσα προαναφέρθηκαν προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ως εξής:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Ελέγχου	
	Φορολογικό Έτος 2016	Φορολογικό Έτος 2017
Ζημίες Επιχειρηματικής δραστηριότητας	- 19.476,91	--
Κέρδη Επιχειρηματικής δραστηριότητας	--	7.077,41
Αποκρυβέντα έσοδα	0,00	0,00

Λογιστικές Διαφορές ελέγχου	16.957,96	7.889,11
<b>Κέρδη ελέγχου</b>	<b>-2.518,95</b>	<b>14.966,52</b>
Προσαύξηση Περιουσίας αρ.21 ν.4172/13	6.352,48	9.700,00
<b>Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα</b>	<b>3.833,53</b>	<b>24.666,52</b>

Ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αναγκαία και εύλογα στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης του συνόλου των πρωτογενών καταθέσεων που κλήθηκε να αιτιολογήσει, καθώς επίσης και ότι αυτά, είτε έχουν υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

► Προσαύξηση φορολογικού έτους 2016, ήτοι ποσό 6.352,48 ευρώ

► Προσαύξηση φορολογικού έτους 2017, ήτοι ποσό 9.700,00 ευρώ

Περαιτέρω από την επισκόπηση των υποβαλλόμενων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος σε συνδυασμό με τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων, τις δαπάνες της ΠΟΛ. 1033/2015, τα Πληροφοριακά Συστήματα Taxis και Elenxis, προκύπτουν μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματα.

Φορολογικό Έτος	Δηλωθέντα εισοδήματα	Πάσης φύσεως αγορές/δαπάνες
2016	14.040,34	95.139,63
2017	18.686,98	68.590,67

Συνεπεία των ανωτέρω εκτεθέντων συντάχθηκε από τον έλεγχο το υπ' αριθ. ../2022 έγγραφο εισήγησης αναφορικά με την επιλογή εφαρμογής μεθόδου έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, όπως προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ. Ως καταλληλότερη εκ των τριών μεθόδων κρίθηκε η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας. Ακολούθως εκδόθηκε η με αριθ. ../2022 Απόφαση έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων κατά τα ελεγχόμενα έτη, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του ερωτηματολογίου και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, των δικαιολογητικών και κινήσεων λογαριασμών και των στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεση της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας όπως παρουσιάζεται ακολούθως:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ 1/1/2016-31/12/2017					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	831,46	4.250,94	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	4.250,94	2.581,97
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	100.939,18	119.880,28	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές (ΕΝΟΙΚΙΑ-ΑΓΡΟΤΙΚΑ)	0,00	0,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	33.833,75	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	31.152,49	38.422,97	6. Αγορές εμπορευμάτων, α' , β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	0,00	0,00
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	500,00	7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	109.795,72	103.193,81
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.	0,00	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	40.734,04	45.160,47
9. Λοιπά έσοδα πάσης	0,00	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα,	1.533,12	1.866,05

φύσεως φορολογητέα ή μη			αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες		
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.692,80	963,45
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	14.571,92	18.104,49
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	8.073,95	13.847,98	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	17.580,27	10.195,15
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>140.997,08</b>	<b>176.902,17</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>225.992,56</b>	<b>182.065,39</b>

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2016	2017
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων	140.997,08	176.902,17
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	225.992,56	182.065,39
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>-84.995,49</b>	<b>-5.163,21</b>

Ακολούθως και σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1050/2014 προσδιορίστηκε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων χρήσεων μετά την σύγκριση ανά φορολογική περίοδο του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις και με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου,

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε το υπ' αριθμ. ..../2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Μερικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2016 και 2017. Τα ανωτέρω επιδόθηκαν νόμιμα στον προσφεύγοντα στις 06/10/2022, προκειμένου να λάβει γνώση των

διαπιστώσεων του ελέγχου και να καταθέσει τις απόψεις του ή τυχόν αντιρρήσεις, εφόσον το επιθυμούσε, εντός προθεσμίας 20 ημερών από την επίδοσή τους, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013.

Ο προσφεύγων, κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. .... εμπρόθεσμα τις αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου και των Προσωρινών Διορθωτικών Προσδιορισμών του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ των ελεγχόμενων ετών με το υπ' αριθμ. πρωτ. ..../26-10-2022 υπόμνημα, οι ισχυρισμοί του οποίου έγιναν εν μέρει δεκτοί και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις βάσει των παρακάτω πινάκων προσδιορισμού φορολογητέου εισοδήματος.

Έτος	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει έμμεσων τεχνικών	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει Γενικών Διατάξεων	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά
2016	-19.476,91	84.995,49	84.995,49	3.833,53	84.995,49	84.995,49
2017	7.077,41	5.163,21	12.240,62	24.666,52	24.666,52	17.589,11

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..../23-12-2022 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη συννόμως δεν εκπέστηκαν δαπάνες κάτω των 500,00 ευρώ όπως π.χ. της εταιρίας ....., με ποσά 400,00€, 240,00€, 400,00€ και 400,00€ το έτος 2017. Εσφαλμένα αναφέρονται ως λογιστικές διαφορές.
2. Παραμένει ως λογιστική διαφορά η δαπάνη ενοικίου στον ....., για τον οποίο υπεβλήθη το σχετικό συμφωνητικό και ως εκ τούτου εσφαλμένα δεν έγινε δεκτό.
3. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε στο σύνολό τους, τις δαπάνες ηλεκτρικής ενέργειας αλλά μόνο ποσοστό 50%
4. Εσφαλμένα δεν αναγνώρισε ο έλεγχος τις δαπάνες για τα καύσιμα οχημάτων, καθόσον συνιστούν εκπεστέα δαπάνη.
5. Αναιτιολόγητα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε πληρωμή από εκκοκκιστήριο ποσού 2.141,85€ για την οποία υπήρξε κατάθεση από τη μητέρα του σε άλλο λογαριασμό στον οποίο είναι συνδικαιούχος.

6. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του που αφορούσαν καταθέσεις από τον πατέρα του ύψους 3.600,00€, 3.900,00€ και 1.700,00€ που αφορούν δάνειο με την αιτιολογία ότι δεν τεκμηριώνεται η σύναψη του δανείου.
7. Ο έλεγχος δεν αξιολόγησε ορθά τη σύμβαση αλληλόχρεου λογαριασμού (δανείου) με την τράπεζα Πειραιώς, την οποία έλαβε υπόψη κατά τον προσδιορισμό των ποσών των εσόδων και της ανάλωσης.
8. Το ποσό που διέθετε σε μετρητά στις 01/01/2016 ανερχόταν σε 58.121,07€ όπως αυτό προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που προσκόμισε, σε αντίθεση με το πόρισμα του ελέγχου ότι τα μετρητά του για την ως άνω ημερομηνία ανέρχονταν σε 0,00€.
9. Στην προκειμένη περίπτωση δεν καλύπτονται οι προϋποθέσεις του νόμου για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, καθώς δεν τεκμηριώνεται η προσαύξηση περιουσίας. Εξάλλου, ο έλεγχος παραδέχεται ότι δεν διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί λογιστικών διαφορών (ισχυρισμοί 1 έως 4):

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 23 του ΚΦΔ: 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.[...]

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

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

**Επειδή**, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «.....**Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος**».

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

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται 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 πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά τις προσφεύγουσες χρήσεις:

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που χορηγούνται στα πλαίσια της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο κατά το μέρος των ενισχύσεων και επιδοτήσεων που υπερβαίνει τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι δε αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους, δεν συνυπολογίζονται. (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 21 προστέθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν.4328/2015](#) (ΦΕΚ Α΄ 51/14-5-2015) και σύμφωνα με την [παρ. 7 του ιδίου άρθρου](#) ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.)

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 23 του ν. 4172/2013 όπως ίσχυε: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α..., β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής [...], ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015: «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει,

β) με τις διατάξεις του [άρθρου 22Α](#), το οποίο προστέθηκε με την [παράγραφο 8 του άρθρου 22](#) του ν. [4223/2013](#), ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.»

**Επειδή**, με το [άρθρο 5 παρ. 5](#) του ν. [4308/2014](#) ορίζεται ότι: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

**Επειδή**, με το [άρθρο 5 παρ. 7](#) του ν. [4308/2014](#) ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

**Επειδή**, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, προκειμένου να αναγνωριστεί μια δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης, πρέπει να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη (ΣΤΕ 939/1992, 810/1982 κ.λπ).

**Επειδή**, κατά πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 1823/1994, 1643/1994, 141/1993, 3727/1990, 1662/1979), δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή, είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι, όμως, για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό (Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1029/17-02-2006 περί δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία).

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014 : «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500,00 από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών,

παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν.[4172/2013](#) και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

3[...]

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),

- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,

- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,

- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,

- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

**5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.[...]**

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.[...]

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 72](#) του ν.[4172/2013](#), όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.»

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση τα υπ αριθμ. 1826, 1827, 1824, 1825 τιμολόγια πώλησης αξίας 400,00€, 240,00€, 400,00€ και 400,00€ αντίστοιχα που αφορούν την εταιρία

«.....», εκδόθηκαν την ίδια μέρα, ήτοι στις 06/05/2017, και το συνολικό ποσό των τιμολογίων ανέρχεται σε 1.440,00€. Επομένως η κατάτμηση του ποσού αυτού σε τιμολόγια αξίας μικρότερης των 500,00€ δεν απαλλάσσει την επιχείρηση από τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

**Επειδή** στα φορολογικά στοιχεία (ΤΔΑ) των υπό κρίση συναλλαγών δεν αναγράφονται τα στοιχεία των οχημάτων που προμηθεύτηκαν τα καύσιμα, ενώ στις συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν Α.Λ.Π. αυτές δε φέρουν υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη ούτε αναγράφονται τα στοιχεία του οχήματος.

**Επειδή** ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε αντίγραφο της υπ' αριθμ. ....../09-05-2016 δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, σύμφωνα με την οποία μίσθωσε από τον κ. ....ΑΦΜ ..... αγροτεμάχιο 19.000,00 τ.μ. με μηνιαίο μίσθωμα 185,77€ για τη χρονική περίοδο 01/04/2016 – 31/12/2016, ήτοι για 9 μήνες, συνεπώς η δαπάνη ανέρχεται σε  $185,77 \times 9 = 1.671,93\text{€}$ . Το ποσό αυτό όμως, ταυτίζεται με το ποσό (1.672,00€) που αναγνώρισε ο έλεγχος μετά την αξιολόγηση του υπομνήματος του προσφεύγοντα και αναφέρεται στην από 24/11/2022 έκθεση ελέγχου (Σελ 59). Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

**Επειδή** ο ισχυρισμός περί της μη αναγνώρισης του 100% των δαπανών ηλεκτρικού ρεύματος, προβάλλεται χωρίς στοιχειοθέτηση, καθώς στην από 24/11/2022 έκθεση της Δ.Ο.Υ. .... αναφέρεται ότι : *«Σε απάντηση των διευκρινίσεων που ζητήθηκαν από τον παρόντα έλεγχο αναφορικά με το πλήθος των προσώπων που κάνουν χρήση της εν λόγω πομόνας τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου η με αριθμό πρωτ. ....../30.03.2012 Απόφαση της Διεύθυνσης Υδάτων Κεντρικής Μακεδονίας. Σύμφωνα με την ως άνω απόφαση παραχωρήθηκε άδεια χρήσης νερού για την ύδρευση συνολικά 211,97 στρεμμάτων σε ομάδα έξι (6) ιδιοκτητών αγροτεμαχίων, ήτοι .....*  
*..... Σύμφωνα με την ως άνω απόφαση ο ελεγχόμενος συμμετέχει στην ομάδα χρήσης νερού με 83,06 στρέμματα στα οποία προστίθενται και 23,182 στρέμματα που του παραχωρήθηκαν από τον ..... και ..... που επίσης συμμετέχουν στην ομάδα, δηλαδή τα συνολικά στρέμματα του ελεγχόμενου ανέρχονται σε 106,242. Συνεπώς, το ποσοστό που αναλογεί στον ελεγχόμενο επί του συνόλου των στρεμμάτων που υδροδοτούνται από την υπό κρίση πομόνα διαμορφώνεται σε 50,12%.»*

Επομένως βάσει των ανωτέρω, η κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας εξαρτάται από τη χρήση της πομόνας, η οποία είναι ομαδική κι ως εκ τούτου ορθώς αναγνωρίστηκε το ποσοστό που αναλογεί στον προσφεύγοντα και όχι το 100% της δαπάνης, όπως αβάσιμα ισχυρίζεται.

**Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό:**

**Επειδή, «Δάνειο είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο δε οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.).**

2. Αντικείμενο του δανείου μπορεί να είναι χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, των οποίων η κυριότητα μεταβιβάστηκε στον οφειλέτη (Εφ. Αιγ. 76/1980, Α.Π. 660/1979). Το αντικείμενο του δανείου πρέπει να έχει οικονομική αξία. Δεν είναι απαραίτητο το πράγμα να είναι αναλωτό (Ειρ. Αργ. 1581/1969), ούτε ενδιαφέρει ο σκοπός, για τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το δάνεισμα (Α.Π. 80/1938).

3. Ο σκοπός του δανείου ποικίλλει. Συνήθως, για τον οφειλέτη αποτελεί άρση μιας προσωρινής οικονομικής ανάγκης, ενώ, για τον δανειστή, όταν το δάνειο συμφωνείται έντοκο, αποτελεί μία επωφελή τοποθέτηση κεφαλαίου.

**β. Χαρακτηριστικό της σύμβασης δανείου. Η σύμβαση του δανείου παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:**

α) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση παραδοτική και κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» συμβάσεις, καθόσον, για την κατάρτιση της σύμβασης αυτής δεν αρκεί μόνο συμφωνία των συμβαλλόμενων, αλλά απαιτείται και παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη.

β) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση άτυπη, δηλαδή, είναι σύμβαση, για την οποία δεν απαιτείται έγγραφος τύπος (Εφ. Θεσ. 407/1980).

γ) Το δάνειο είναι σύμβαση αιτιώδης, με την έννοια, ότι το κύρος του εξαρτάται από την ύπαρξη και τη νομιμότητα της αιτίας, που είναι η πρόθεση δανεισμού (Φορ. Πρωτ. Ρόδου 6/1966).

δ) Το δάνειο είναι σύμβαση ενοχική και υποσχετική. Με αυτή ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει την κυριότητα αντικαταστατών πραγμάτων στον άλλο (οφειλέτη), για την απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.

ε) Το δάνειο είναι σύμβαση διαρκής.

στ) Το δάνειο είναι σύμβαση συναινετική, επειδή, για την κατάρτιση αυτού αρκεί η συμφωνία των μερών, η δε, μεταβίβαση αυτού γίνεται στα πλαίσια της ήδη καταρτισμένης σύμβασης.

ζ) Το δάνειο είναι σύμβαση αυστηρά ετεροβαρής, καθόσον γεννά υποχρέωση μόνο, για τον οφειλέτη και δη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1958, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Τούτο ισχύει στην περίπτωση, που το δάνειο είναι άτοκο. Εάν, όμως,

το δάνειο είναι έντοκο, τότε η σύμβαση του δανείου, είναι σύμβαση αμφοτεροβαρής, του τόκου επέχοντος θέση ανταλλάγματος (αντιπαροχής).

η) Το δάνειο, και ειδικότερα το χρηματικό δάνειο, είναι πάντοτε πιστωτική σύμβαση (Φορ. Πρ. Ροδ. 6/1966).

**γ. Προϋποθέσεις σύστασης δανείου.** Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. Δηλαδή, η μεταβίβαση της κυριότητας να γίνεται επί σκοπώ δανείου και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου είναι αιτιώδης.....

β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη. Δηλαδή, παράδοση και μεταβίβαση της κυριότητας των πραγμάτων στον οφειλέτη (Α.Π. 1079/1973) και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις. Από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη καταρτίζεται το δάνειο και από τότε γεννάται η υποχρέωση του οφειλέτη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Από και δια της παραδόσεως του δανείσματος στον οφειλέτη το δάνειο λέγεται παραδοτικό δάνειο είτε καταρτιζόμενο δάνειο....

γ) Απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή. Δηλαδή, απόδοση από τον οφειλέτη στον δανειστή άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1978, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Σημειώνεται, ότι δεν αλλοιώνει τη σύμβαση του δανείου η πρόσθετη συμφωνία (παρεπόμενη συμφωνία) των συμβαλλόμενων, όπως τα δανεισθέντα αποδοθούν σε πράγματα άλλης ποιότητας, με την προϋπόθεση, ότι κατά τη βούληση των μερών, επιφυλάχθηκε υπέρ του οφειλέτη η διαζευκτική αυτή ευχέρεια....

• Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ. Αθ. 2447/1962) ....(ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2007 σελ 178-180).

**Επειδή** βάσει των προσκομιζόμενων στοιχείων δεν τεκμηριώνεται η σύναψη δανείου με τον πατέρα του καθώς 1) δεν τέθηκε κανένα στοιχείο από το οποίο αφενός να αποδεικνύεται η καταβολή χρημάτων υπό τη μορφή δανείου και 2) το επίμαχο ποσό δεν έχει συμπεριληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του δανειστή ως τεκμήριο σύμφωνα με τα άρθρα 30-34 του ΚΦΕ, αλλά ούτε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου ως χρηματικό ποσό που προέρχεται από δάνειο αντιστοίχως.

**Επειδή** αναφορικά με την πληρωμή από το εκκοκιστήριο ποσού 2.141,85€, δεν τέθηκε στη διάθεση της φορολογικής αρχής το σώμα της επιταγής, ούτε το σχετικό φορολογικό στοιχείο, ο ισχυρισμός δεν γίνεται αποδεκτός λόγω έλλειψης αποδεικτικών στοιχείων.

**Ως προς τον ένατο ισχυρισμό (περί εσφαλμένης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών λόγω μη ύπαρξης προϋπόθεσης και αοριστίας της έκθεσης ελέγχου):**

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 27§1 του ν. 4174/2013: «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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 28§1,2 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 κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών



διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

**Επειδή** σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «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](#).[...]

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** ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για μη πλήρωση των προϋποθέσεων για τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι αβάσιμος, καθώς όπως αποδεικνύεται από την από 4/12/2022 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., πέραν της διαπιστωμένης προσαύξησης περιουσίας, το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης με αποτέλεσμα να συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, όπως διευκρινίσθηκαν με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 26-11-2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 47), από την επισκόπηση των υποβαλλόμενων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, σε συνδυασμό με τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων, τις δαπάνες της ΠΟΛ. 1033/2015, τα πληροφοριακά συστήματα Taxis και Elenxis, προκύπτουν μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματα.

Φορολογικό έτος	Δηλωθέντα Εισοδήματα	Πάσης φύσεως αγορές-δαπάνες
2016	14.040,34	95.139,63
2017	18.686,98	68.590,67

Κατά συνέπεια ο παραπάνω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό (αναφορικά με τον αλληλόχρεο τραπεζικό λογαριασμό)**

**Επειδή** ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του έθεσε για πρώτη φορά στη διάθεση της φορολογικής αρχής την υπ' αριθ. πρωτ. ..../09.12.2022 Βεβαίωση της Τράπεζας Πειραιώς, κατάστημα ..... (.....), σύμφωνα με την οποία κατά το έτος 2016 τηρήθηκαν οι εξής λογαριασμοί:

- 1) Ως κύριος οφειλέτης: Ανοικτό Δάνειο Αγροτών (ανοικτού αλληλόχρεου λογαριασμού) με κωδικό σύμβασης ....., κωδικό δανείου ..... και αριθμό Ανοικτού Λογαριασμού ..... Συνολικές χρεώσεις: 39.680,16 ευρώ και Συνολικές πιστώσεις: 40.614,04 ευρώ
- 2) Ως κύριος οφειλέτης: Επενδυτικό Αγροτών Επιδότηση (τοκοχρεωλυτικό με ετήσιες δόσεις) με κωδικό σύμβασης ....., κωδικό δανείου ..... Συνολικές χρεώσεις: 2.249,65 ευρώ και Συνολικές πιστώσεις: 0,00 ευρώ

3) Ως εγγυητής: Ανοικτό Δάνειο Αγροτών (ανοικτού αλληλόχρεου λογαριασμού) με κωδικό σύμβασης ....., κωδικό δανείου ..... και αριθμό Ανοικτού Λογαριασμού ..... Συνολικές χρεώσεις: 12.844,67 ευρώ και Συνολικές πιστώσεις: 10.572,69 ευρώ.

Προκειμένου να γίνει επεξεργασία των στοιχείων αυτών εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../23-02-2023 πράξη αναπομπής από την υπηρεσία μας στη Δ.Ο.Υ. ...., η οποία εξέδωσε σημείωμα διαπιστώσεων με αρ. πρωτ. ..../02-03-2023 (ΔΕΔ ...../08-03-2023), με θετική εισήγηση ως προς τον ισχυρισμό αυτόν.

Από την αντιπαράβολή των ως άνω στοιχείων με τα δεδομένα αντλούμενα από το Πληροφοριακό Σύστημα Elenxis και συγκεκριμένα τα δεδομένα της ΠΟΛ. 1033 προκύπτει ότι το ποσό των 40.614,04 ευρώ που στην βεβαίωση της τράπεζας αναφέρεται ως «Συνολικές πιστώσεις» ταυτίζεται με το ποσό που καταβλήθηκε για την εξυπηρέτηση του δανείου. Το εν λόγω ποσό συμπεριλήφθηκε στο ισοζύγιο που συντάχθηκε κατά την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας στη στήλη με τις αναλώσεις κεφαλαίων και συγκεκριμένα στο πεδίο 8 «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων».

Από την επισκόπηση της ως άνω Βεβαίωσης της Τράπεζας Πειραιώς που προσκομίσθηκε με την παρούσα προσφυγή, προκύπτει ότι το φορολογικό έτος 2016 εκταμιεύθηκαν χρηματικά ποσά που ανέρχονται στο ποσό των 39.680,16 ευρώ και τα οποία δεν συμπεριλήφθηκαν στο ισοζύγιο που συντάχθηκε κατά την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας στη στήλη με τις πηγές κεφαλαίων και συγκεκριμένα στο πεδίο 8 «Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ».

**Επειδή** ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του έθεσε στη διάθεση μας την υπ' αριθ. πρωτ. ..../09.12.2022 Βεβαίωση της Τράπεζας Πειραιώς, κατάσταση ..... (.....), σύμφωνα με την οποία κατά το έτος 2017 τηρήθηκαν οι εξής λογαριασμοί:

1) Ως κύριος οφειλέτης: Ανοικτό Δάνειο Αγροτών (ανοικτού αλληλόχρεου λογαριασμού) με κωδικό σύμβασης ....., κωδικό δανείου ..... και αριθμό Ανοικτού Λογαριασμού ..... Συνολικές χρεώσεις: 32.206,76 ευρώ και Συνολικές πιστώσεις: 33.243,38 ευρώ

2) Ως κύριος οφειλέτης: Επενδυτικό Αγροτών Επιδότηση (τοκοχρεωλυτικό με ετήσιες δόσεις) με κωδικό σύμβασης ....., κωδικό δανείου ..... Συνολικές χρεώσεις: 2.030,05 ευρώ και Συνολικές πιστώσεις: 5.405,98 ευρώ

3) Ως εγγυητής: Ανοικτό Δάνειο Αγροτών (ανοικτού αλληλόχρεου λογαριασμού) με κωδικό σύμβασης ....., κωδικό δανείου ..... και αριθμό Ανοικτού

Λογαριασμού ..... Συνολικές χρεώσεις: 4.817,04 ευρώ και Συνολικές πιστώσεις: 9.094,81 ευρώ

Από την αντιπαραβολή των ως άνω στοιχείων με τα δεδομένα που προκύπτουν από το Πληροφοριακό Σύστημα Elenxis και συγκεκριμένα τα δεδομένα της ΠΟΛ. 1033 προκύπτει ότι το ποσό των 33.243,38 ευρώ που στην βεβαίωση της τράπεζας αναφέρεται ως «Συνολικές πιστώσεις» ταυτίζεται με το ποσό που καταβλήθηκε για την εξυπηρέτηση του δανείου. Το εν λόγω ποσό συμπεριλήφθηκε στο ισοζύγιο που συντάχθηκε κατά την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας στη στήλη με τις αναλώσεις κεφαλαίων και συγκεκριμένα στο πεδίο 8 «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων».

Από την επισκόπηση της ως άνω Βεβαίωσης της Τράπεζας Πειραιώς που προσκομίσθηκε για πρώτη φορά με την παρούσα προσφυγή, προκύπτει ότι το φορολογικό έτος 2017 εκταμιεύθηκαν χρηματικά ποσά που ανέρχονται στο ποσό των 32.206,76 ευρώ και τα οποία δεν συμπεριλήφθηκαν στο ισοζύγιο που συντάχθηκε κατά την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας στη στήλη με τις πηγές κεφαλαίων και συγκεκριμένα στο πεδίο 8 «Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.».

Ως εκ τούτου γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου.

Επειδή, βάσει της αποδοχής του ανωτέρω ισχυρισμού, ο πίνακας πηγών και αναλώσεων τροποποιείται ως κάτωθι, λαμβάνοντας υπόψη στο πεδίο δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα το ποσό των 39.680,16€ και 32.206,76€ για τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα.

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ 1/1/2016-31/12/2017					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	831,46	4.250,94	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	4.250,94	2.581,97
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης	0,00	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ	0,00	0,00

χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)			κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		
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	100.939,18	119.880,28	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές (ΕΝΟΙΚΙΑ-ΑΓΡΟΤΙΚΑ)	0,00	0,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	33.833,75	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	31.152,49	38.422,97	6. Αγορές εμπορευμάτων, α' , β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	0,00	0,00
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	500,00	7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	109.795,72	103.193,81
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.	39.680,16	32.206,76	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	40.734,04	45.160,47
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	1.533,12	1.866,05
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.692,80	963,45
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	14.571,92	18.104,49
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	8.073,95	13.847,98	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων	0,00	0,00

περιπτώσεις εσόδων			λογαριασμών		
	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	17.580,27	10.195,15
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>180.667,24</b>	<b>209.108,93</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>225.992,56</b>	<b>182.065,39</b>

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2016	2017
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	180.667,24	209.108,93
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	225.992,56	182.065,39
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>-45.315,32</b>	<b>27.043,54</b>

Επειδή η σύγκριση του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος βάσει των γενικών διατάξεων της τεχνικής της ρευστότητας εξακολουθεί να ευνοεί τη μέθοδο της ανάλυσης ρευστότητας για το φορ. έτος 2016 (45.315,33 > 3.833,53).

Έτος	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει έμμεσων τεχνικών	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει Γενικών Διατάξεων	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
2016	-19.476,91	45.315,33	45.315,33	3.833,53	45.315,33	45.315,33

#### Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό (περί ανάλωσης κεφαλαίου)

Επειδή αναφορικά με την επίκληση της ύπαρξης μετρητών διαθεσίμων κατά την 1<sup>η</sup> -1<sup>ου</sup> του 1<sup>ου</sup> ελεγχόμενου έτους ύψους 55.115,72 ευρώ και προς επίρρωση αυτής προσκόμιση πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών αναφέρουμε τα παρακάτω:

**Επειδή**, με την **αρ. πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ με θέμα **(Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων)**, ορίζονται τα ακόλουθα:

...στο άρθρο 9 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας 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 φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.... Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία 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 funds method).**

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

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

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

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

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

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

5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:

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

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

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

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

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

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

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

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

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

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

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

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

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

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

4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό



**διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.**

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

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

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

Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

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 τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1171/04-07-2013** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων) διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «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. Στο έντυπο συμπεριλαμβάνεται δήλωση **του φορολογουμένου για τα μετρητά που κατείχε σε νομίσματα κάθε μορφής**. Σε περίπτωση που δεν συμπληρωθεί, θεωρείται από τον έλεγχο ότι ο/η φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά, κατά την έναρξη ή λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης περιόδου ή Χρήσης. **β) Το έντυπο ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών- υποχρεώσεων** επιδίδεται στο φορολογούμενο σε ένα (1) αντίτυπο, επί του οποίου παρέχει στοιχεία για όλα τα έτη για τα οποία ελέγχεται. Στο έντυπο αυτό παρέχονται πληροφορίες για τον τρόπο διαβίωσης του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, για τις μεταβολές των περιουσιακών τους στοιχείων και για τις υφιστάμενες υποχρεώσεις τους για όλα τα ελεγχόμενα έτη...»

**Επειδή** περαιτέρω, με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1259/22-12-2014** της ΓΓΔΕ με θέμα(Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, **δηλώνουν** ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω **και μετρητά**, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, **θα**

ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. ... Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη: - από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, - θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών, κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).

- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων, - κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας».

**Επειδή**, με βάση τα οριζόμενα στην ως άνω ΠΟΛ ως προς τα διαθέσιμα μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών, είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών λαμβάνονται υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών **και αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και οι λοιπές δαπάνες (πραγματικές όχι τεκμαρτές).**

**Επειδή**, ο προσφεύγων **δεν συμπεριέλαβε** στο έντυπο «Ερωτηματολόγιο τρόπου Διαβίωσης - Μεταβολές - Υποχρεώσεις» τα διαθέσιμα μετρητά ύψους 55.115,72€, που είχε στην κατοχή του και που, όπως ισχυρίζεται, δικαιολογείται από τα εισοδήματα προηγούμενων ετών, όπως προκύπτει από τον προσκομιζόμενο πίνακα διαθέσιμων οικον. ετών 2011-2016.

Αναφορικά με τα οικον. έτη 2011-2014, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δήλωσε εισοδήματα από αγροτική επιχείρηση, προσδιοριζόμενα τεκμαρτά με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων με ειδικούς κατά κλάδο εκμετάλλευσης συντελεστές καθαρού κέρδους, σύμφωνα με την αντικειμενική μέθοδο, επισημαίνεται ότι δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, ούτε στη διάθεση της

υπηρεσίας μας τα πραγματικά έσοδα, όπως αυτά προκύπτουν από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων και τις πραγματικές δαπάνες από τη γεωργική εκμετάλλευση, ως εκ τούτου δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός των διαθέσιμων μετρητών κατά τα έτη αυτά.

Αναφορικά με τα φορολογικά έτη 2014-2015, σύμφωνα με τον προσκομιζόμενο από τον προσφεύγοντα πίνακα ανάλωσης κατά το φορολογικό έτος 2014 η ζημία της χρήσης ύψους 12.898,26 ευρώ (η οποία αντιστοιχεί σε πραγματικές αγορές και δαπάνες) υπερκαλύπτει το μικρό διαθέσιμο εισόδημα της χρήσης ύψους 3.541,70 ευρώ και στο φορολογικό έτος 2015 οι πραγματικές δαπάνες ύψους 39.721,23 ευρώ υπερκαλύπτουν το πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα της χρήσης ύψους 21.142,38 ευρώ.

Συνεπώς ο επικαλούμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Τέλος, επειδή οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις χρήσεις 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017 προσβάλλονται χωρίς να αναφέρονται συγκεκριμένοι λόγοι και ισχυρισμοί που να δικαιολογούν τη συμπερίληψή τους στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

#### Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. ....../23-12-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ....., την τροποποίηση της υπ' αριθμ. .... πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016, τη διόρθωση της αριθμ. .... πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος 2017 μόνο ως προς το φορολογητέο εισόδημα και όχι ως προς το καταλογιζόμενο ποσό και την επικύρωση των υπ' αριθμ. .... και ....../2022 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα, ως κάτωθι:

#### Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

#### ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την υπ' αριθμ. ....../2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Φορ. έτος 2016		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ-ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο	του υπόχρεου		84.995,49	45.315,32	45.315,32

εισόδημα	της συζύγου	2.217,43	2.217,43	2.217,43	0,00
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	873,65			873,65
	Χρεωστικό ποσό		27.174,86€	14.080,41€	14.080,41
Πρόσθετος φόρος του αρ. 58 ΚΦΔ			14.024,26€	7.477,03€	7.477,03
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			5.000,59€	2.624,65€	2.624,65
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		223,65	223,65	223,65	0,00
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>			<b>47.073,36€</b>	<b>25.055,74€</b>	<b>25.055,74</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Με την υπ' αριθμ. ....../2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, η οποία διορθώνεται ως προς το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος

Φορ. έτος 2017		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	11,35	24.689,22	24.677,87	24.666,52
	της συζύγου	3.720,30	3.720,30	3.720,30	0,00
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		4.616,22€	4.616,22€	4.616,22
Πρόσθετος φόρος του αρ. 58 ΚΦΔ			2.308,11€	2.308,11€	2.308,11
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		13,38	1.148,84€	1.148,84€	1.135,46
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>		<b>663,38</b>	<b>8.723,17€</b>	<b>8.723,17€</b>	<b>8.059,79</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

**ΦΠΑ:**

Με την υπ' αριθμ. ....../2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2016 – 31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπολ. Φόρου για έκπτωση	16.581,56€	16.581,56€

Με την υπ' αριθμ. ....../2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπολ. Φόρου για έκπτωση	4.414,82€	4.414,82€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**Σημείωση:**

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.