



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 03-04-2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 894

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,  
Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@.aade.gr

Url : www.aade.gr

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206/4-11-2022) 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) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β΄ 6009).

**2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β΄ / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

4. Την με ημερομηνία ....., υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου ..... (ELENXIS .....)  
ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ. ...., ασκούνται  
ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο ειδών πορσελάνης, γυάλινων  
και υλικών καθαρισμού», που εδρεύει στην οδό ....., Τ.Κ. ...., κατά των  
με αριθμό: α) ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου  
Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, β) ..... Οριστικής  
Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξης Επιβολής Προστίμου  
φορολογικού έτους 2019, γ) ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού  
Φόρου Εισοδήματος /Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020 και δ)  
..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξης  
Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 1<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 ..... έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με  
την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της  
Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (ELENXIS .....)  
ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την  
μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των  
προβαλλόμενων δι' αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

❖ Με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού  
Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, του  
Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος  
κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 7.395,48€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.,  
ύψους 3.697,74€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 505,56€, ήτοι συνολικά ποσό  
**11.599,78€.**

❖ Με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού  
Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, του  
Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος  
κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 7.134,34€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.,  
ύψους 3.567,17€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 467,00€, ήτοι συνολικά ποσό  
**11.168,51€.**

❖ Με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού  
Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020, του  
Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος  
κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 8.858,81€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.,  
ύψους 4.429,41€, ήτοι συνολικά ποσό **13.288,22€.**

❖ Με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού  
Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021, του  
Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος  
κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 15.365,86€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.,  
ύψους 7.682,93€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 2.092,89€, ήτοι συνολικά ποσό  
**25.141,68€.**

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικών ελέγχων φορολογίας  
εισοδήματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης Α 1293/23-07-2019 (Φ.Ε.Κ.  
Β' 3085/31-07-2019) και του άρθρου 23 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), δυνάμει των υπ'  
αριθμ., ..... και ....., σχετικών εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του  
1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, για τα φορολογικά έτη, 2018 -2019 και 2020-2021, αντίστοιχα.

Με τις από ..... συνταχθείσες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας  
εισοδήματος του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της

παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και στα τέσσερα (4) ελεγχόμενα έτη, σύμφωνα με τις οποίες «το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης» και κατόπιν έκδοσης αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «**ανάλυσης ρευστότητας**», η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε (5) έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω νόμου.

**Επιπροσθέτως**, από τον έλεγχο με τις «γενικές διατάξεις», κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018 έως 2021, **δεν διαπιστώθηκαν δαπάνες καταχωρημένες** στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (απλογραφικά βιβλία), οι οποίες **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής οντότητας του προσφεύγοντα, στον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματός του από «**επιχειρηματική δραστηριότητα**», σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως 26 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

#### **Πρώτος λόγος**

Η προσφυγή του ελέγχου στις έμμεσες τεχνικές δεν στοιχειοθετείται επαρκώς, ούτε και αιτιολογείται ειδικώς - Μη ορθή εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «**ανάλυσης ρευστότητας**».

#### **Δεύτερος λόγος**

Στο πεδίο 10. «Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής» της στήλης «**Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων**» δεν διευκρινίζεται από τον έλεγχο το είδος των καταβληθέντων φόρων, ποσών 2.385,98 ευρώ, 2.302,82 ευρώ, 412,81 ευρώ και 1.701,89 ευρώ, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020 και 2021, αντίστοιχα.

#### **Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό**

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022)** 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. 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 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. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».*

**Επειδή**, στο **άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ.** 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 Κ.Φ.Δ.** 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**, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η **αιτιολογία** δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

**Επειδή**, η **αιτιολογία** της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949, 950/2012, 962/2012).

**Επειδή** η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144).

**Επειδή** οι **εκθέσεις ελέγχου**, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να **διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα**, σύμφωνα με το **άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989** (έκθεση ελέγχου). Τα **πορίσματα** δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο **σαφή και αιτιολογημένο**.

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της **αιτιολογίας** αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516

επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991).**

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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».**

**Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του Ν. 4223/2013, η παράγραφος 1 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, σύμφωνα με την Ε. 2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 Ν. 4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του 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 Κ.Φ.Δ. , 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 Κ.Φ.Δ., 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: Α. 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. Β. 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, περαιτέρω με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 της Γ.Γ.Δ.Ε., με Θέμα (Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «...**Γενική παρατήρηση:** Τόσο στα έσοδα, όσο και στις αγορές και δαπάνες, αναγράφεται το σύνολο των ποσών που ανάγεται σε κάθε ελεγχόμενο διαχειριστικό έτους (όχι τεκμαρτά έσοδα ή δαπάνες). **ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ:** (αφορούν και τις τρεις μεθόδους έμμεσων τεχνικών). 4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. **Παρατήρηση:** Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές....».

Επειδή, στα άρθρα 1 και 9 της Υπ. Οικ. ΠΟΛ.1050/25-5-2014 «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 έμμεσου προσδιορισμού» ορίζεται ότι: 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 9. Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος.** »Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσβαίσεως φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής: Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω. Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογούμενους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου. Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογούμενους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις. Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του Ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/ διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος».

**Επειδή**, από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2018, το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος στον προσφεύγοντα και την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτικής αρχής (σελίδες 3, 4, 9 και 14), για τα δηλωθέντα ατομικά εισοδήματά του και τις ατομικές του δαπάνες, δεδομένου ότι υποβάλλει δήλωση ατομικά, προκύπτει ότι, «**το ποσό του δηλούμενου εισοδήματός του δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης**», ως ακολούθως:

| Φορολογικό έτος   | 2018            |
|---|-----------------|
| Πραγματικά εισοδήματα βάσει δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος | Του υπόχρεου €  |
| 1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα                 | (13.986,10)     |
| 2. Εισοδήματα που εξαιρούνται από το φόρο                   | 0,00            |
| 3. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα                           | 0,00            |
| 4. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία                           | 0,00            |
| <b>Συνολικό πραγματικό εισόδημα</b>                         | <b>0,00</b>     |
| Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών                  | 3.529,25        |
| <b>Συνολικό ποσό προσωπικών δαπανών διαβίωσης</b>           | <b>3.529,25</b> |

Από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι, στο κρινόμενο φορολογικό έτος πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης ατομικής οντότητας, **με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας», που εφάρμοσε η φορολογική αρχή κατόπιν της υπ' αριθμ. .... αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καθότι το ποσό του δηλούμενου ατομικού εισοδήματος του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 0,00€, δεν επαρκεί για την κάλυψη των «προσωπικών του δαπανών διαβίωσης», συνολικού ποσού 3.529,25€.**

Επειδή, από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2019, το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος στον προσφεύγοντα και την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτικής αρχής (σελίδες 4, 9 και 14), για τα δηλωθέντα ατομικά εισοδήματά του και τις ατομικές του δαπάνες, δεδομένου ότι υποβάλλει δήλωση ατομικά, προκύπτει ότι, **«το ποσό του δηλούμενου εισοδήματός του δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης», ως ακολούθως:**

| Φορολογικό έτος   | 2019            |
|---|-----------------|
| Πραγματικά εισοδήματα βάσει δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος | Του υπόχρεου €  |
| 1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα                 | (14.853,96)     |
| 2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα                           | 0,00            |
| 3. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία                           | 0,00            |
| <b>Συνολικό πραγματικό εισόδημα</b>                         | <b>0,00</b>     |
| Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών                  | 1.480,43        |
| <b>Συνολικό ποσό προσωπικών δαπανών διαβίωσης</b>           | <b>1.480,43</b> |

Από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι, στο κρινόμενο φορολογικό έτος πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης ατομικής οντότητας, **με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας», που εφάρμοσε η φορολογική αρχή κατόπιν της υπ' αριθμ. .... αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καθότι το ποσό του δηλούμενου ατομικού εισοδήματος του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 0,00€, δεν επαρκεί για την κάλυψη των «προσωπικών του δαπανών διαβίωσης», συνολικού ποσού 1.480,43€.**



Επειδή, από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2020, το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος στον προσφεύγοντα και την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτικής αρχής (σελίδες 3, 4, 9 και 15), για τα δηλωθέντα ατομικά εισοδήματά του και τις ατομικές του δαπάνες, δεδομένου ότι υποβάλλει δήλωση ατομικά, προκύπτει ότι, «**το ποσό του δηλούμενου εισοδήματός του δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης**», ως ακολούθως:

| Φορολογικό έτος   | 2020           |
|---|----------------|
| Πραγματικά εισοδήματα βάσει δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος | Του υπόχρεου € |
| 1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα                 | (20.503,02)    |
| 2. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία                           | 2.400,00       |
| <b>Συνολικό πραγματικό εισόδημα</b>                         | <b>0,00</b>    |
| Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών                  | 930,93         |
| <b>Συνολικό ποσό προσωπικών δαπανών διαβίωσης</b>           | <b>930,93</b>  |

Από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι, στο κρινόμενο φορολογικό έτος πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης ατομικής οντότητας, *με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας»*, που εφάρμοσε η φορολογική αρχή κατόπιν αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καθότι το ποσό του δηλούμενου ατομικού εισοδήματος του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 0,00€, δεν επαρκεί για την κάλυψη των «προσωπικών του δαπανών διαβίωσης», συνολικού ποσού 930,93€.

Επειδή, από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2021, το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος στον προσφεύγοντα και την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτικής αρχής (σελίδες 3, 4, 9 και 15), για τα δηλωθέντα ατομικά εισοδήματά του και τις ατομικές του δαπάνες, δεδομένου ότι υποβάλλει δήλωση ατομικά, προκύπτει ότι, «**το ποσό του δηλούμενου εισοδήματός του δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης**», ως ακολούθως:

| Φορολογικό έτος   | 2021           |
|---|----------------|
| Πραγματικά εισοδήματα βάσει δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος | Του υπόχρεου € |
| 1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα                 | (33.752,54)    |
| 2. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία                           | 2.640,00       |
| <b>Συνολικό πραγματικό εισόδημα</b>                         | <b>0,00</b>    |
| Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών                  | 959,03         |
| <b>Συνολικό ποσό προσωπικών δαπανών διαβίωσης</b>           | <b>959,03</b>  |

Από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι, στο κρινόμενο φορολογικό έτος πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης ατομικής οντότητας, *με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας»*, που εφάρμοσε η φορολογική αρχή κατόπιν αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καθότι το ποσό του δηλούμενου ατομικού εισοδήματος του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού

**0,00€, δεν επαρκεί** για την κάλυψη των «προσωπικών του δαπανών διαβίωσης», συνολικού ποσού **959,03€**.

**Επειδή, ο** προσφεύγων επικαλείται γενικά, αόριστα και ατεκμηρίωτα ότι: «η επιλογή από τον έλεγχο της μεθόδου της τεχνικής της «ανάλυσης ρευστότητας», δεν στοιχειοθετείται επαρκώς, ούτε και αιτιολογείται ειδικώς, όπως απαιτούν οι ως άνω διατάξεις του νόμου. Διότι αναφέρεται από τον έλεγχο, ότι το ποσό του δηλούμενου σε κάθε χρήση εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης, χωρίς να αναφέρεται το ύψος των δαπανών αυτών. Επιπλέον υποστηρίζει πως δεν είναι σύννομη η προσφυγή στην έμμεση τεχνική ελέγχου καθώς ήταν εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, στον οποίο άλλωστε προέβη ο έλεγχος, καθόσον δεν διαπιστώθηκαν περαιτέρω παρατυπίες σε σχέση με την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων ούτε αποδόθηκαν παραβάσεις φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής».

**Επειδή, η** φορολογική αρχή ακολούθως, εφαρμόζοντας τα οριζόμενα στο **άρθρο 9 της προαναφερθείσας ΠΟΛ. 1050/2014** προσδιόρισε, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα από «επιχειρηματική δραστηριότητα», με βάση το λογιστικό προσδιορισμό» στον έλεγχο με τις «γενικές φορολογικές διατάξεις», όπως αυτές ίσχυαν, στο ποσό των 6.200,00€ και στη συνέχεια με την τεχνική ελέγχου της «**Ανάλυσης της Ρευστότητας**», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-05-2013 και των ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 και ΠΟΛ. 1171/4.7.2013, στο ποσό των 26.409,09€ και 25.617,77€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα και **έλαβε τελικά το μεγαλύτερο**, ήτοι το φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «**Ανάλυσης Ρευστότητας**».

**Επειδή, η** φορολογική αρχή ακολούθως, εφαρμόζοντας τα οριζόμενα στο **άρθρο 9 της προαναφερθείσας ΠΟΛ. 1050/2014** προσδιόρισε, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα από «επιχειρηματική δραστηριότητα», με βάση το λογιστικό προσδιορισμό» στον έλεγχο με τις «γενικές φορολογικές διατάξεις», όπως αυτές ίσχυαν, στο ποσό των 5.400,00€ και 6.200,00€ και στη συνέχεια με την τεχνική ελέγχου της «**Ανάλυσης της Ρευστότητας**», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-05-2013 και των ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 και ΠΟΛ. 1171/4.7.2013, στο ποσό των 27.640,65€ και 47.514,98€, κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, αντίστοιχα και **έλαβε τελικά το μεγαλύτερο**, ήτοι το φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «**Ανάλυσης Ρευστότητας**».

**Επειδή, οι** διαπιστώσεις όπως αυτές καταγράφονται στις από ..... θεωρηθείσες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αλυσιτελής και παρελκυστικά προβαλλόμενος και αβάσιμος.**

**Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της **ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου**, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. **2.** Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., εκδόθηκε η Α.1293/2019 με την οποία παρέχονται λεπτομέρειες σχετικά με το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «**Άρθρο 1. Πρόγραμμα Ελέγχου:** Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του. **Άρθρο 11.** «Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, σύμφωνα με την Υπ. Οικ. ΠΟΛ.1050/25-5-2014 «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» **Άρθρο 1** {...}. **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.. 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 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. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. **Άρθρο 8. Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.** «Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία/ συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο. Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών».{..} **Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου.** ... Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος».

Επειδή, με τη ΠΟΛ. 1171/4-4-2013 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων, σύμφωνα με την οποία: «...κατά την άντληση στοιχείων από τους φορολογούμενους (φυσικά πρόσωπα) ορίζονται τα ακόλουθα έντυπα: α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία, β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων και 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 με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 της Γ.Γ.Δ.Ε., με Θέμα (Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοίμορφη 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 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. **Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται:** 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31/12/200X). 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ). 3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικές επιχειρήσεις) 4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων 5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/οικογενειακών και

επαγγελματικών) περιλαμβάνονται: ανεγέρσεις οικοδομών, αγορές ΕΙΧ, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, πλοίων -σκαφών, αναψυχής αεροσκαφών, και επενδυτικών αγαθών καθώς και οι δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις αυτών. 6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας. 7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων. 8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο). Το ποσό των τόκων ανάλογα με το είδος του δανείου (προσωπικό/επαγγελματικό) συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες είτε στις προσωπικές /οικογενειακές είτε στις επαγγελματικές. 9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες. 10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής. 11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών). 12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική 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. 14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους. 15) Η μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών έχει μειωθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η μείωση θα καταχωρηθεί στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων / Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενων ετών».....[..]. 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...[..] Παρατήρηση: [..] 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/νων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό....8) Η συμπλήρωση του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά» στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία στη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης είναι απαραίτητη. Στην περίπτωση που δεν δηλώθηκαν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στη λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης, τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν. 9) Επαγγελματικές/προσωπικές/ οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν, αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών».

Επειδή, η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας 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.

Επειδή, με το άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014 ορίζεται ότι, εάν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της πηγής προέλευσης της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, τότε η διαφορά που προκύπτει καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος αξιολογώντας όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, εφάρμοσε την τεχνική της «ανάλυσης ρευστότητας» και από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής αυτής προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ποσών -26.409,09€ και -25.617,77€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, η οποία κρίθηκε ότι εμπίπτει στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ήτοι ότι προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και λογίσθηκε ως «προσαύξηση περιουσίας», όπως παρακάτω:

| Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ   | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ |           |
|---|-----------------|-----------|
|   | 2018            | 2019      |
| 1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί) | 0,85            | 330,85    |
| 2. Διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία Ε.Λ.Π.).              | -               | -         |
| 3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις   |                 |           |
| 4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα  | 23.911,47       | 28.039,52 |
| 5. Έσοδα από λοιπές πηγές   | 202,18          | 202,18    |
| 6.Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις,  |                 |           |



|   |                  |                  |
|---|------------------|------------------|
| επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)  |                  |                  |
| 7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων  | -                | -                |
| 8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.                                     | -                | -                |
| 9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη                                      | -                | -                |
| 10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών  | -                | -                |
| 11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων  | -                | -                |
| 12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ετών | -                | -                |
| 13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων   |                  |                  |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ</b>  | <b>24.114,50</b> | <b>28.572,55</b> |

| II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ   | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ  |                  |
|--|------------------|------------------|
|  | 2018             | 2019             |
| 1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί) | 330,85           | 330,85           |
| 2. Διαθέσιμα μετρητά στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία Ε.Λ.Π.).                | -                | -                |
| 3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/επιχειρήσεων   | -                | -                |
| 4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων   | -                | -                |
| 5.Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)  | 209,68           | -                |
| 6. Αγορές εμπορευμάτων, α΄ , β΄ υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας             | 22.942,65        | 30.603,52        |
| 7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως   | 14.815,55        | 12.289,96        |
| 8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελμ. δανείων   | 6.100,17         | 6.973,46         |
| 9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες  | 209,46           | 209,28           |
| 10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής  | 2.385,98         | 2.302,82         |
| 11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές /οικογενειακές)   | 3.529,25         | 1.480,43         |
| 12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών   | -                | -                |
| 13. Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων   | -                | -                |
| 14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.   | -                | -                |
| 15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /ών  | -                | -                |
| 16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων   |                  |                  |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ</b>  | <b>50.523,59</b> | <b>54.190,32</b> |

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/2014, η διαφορά μεταξύ των στηλών «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση, όπως παρακάτω:

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ  | 2018      | 2019      |
|--|-----------|-----------|
| II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ   | 50.523,59 | 54.190,32 |
| (-) I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ  | 24.114,50 | 28.572,55 |
| (=) Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου Ανάλυσης Ρευστότητας | 26.409,09 | 25.617,77 |

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος αξιολογώντας όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, εφάρμοσε την τεχνική της «ανάλυσης ρευστότητας» και από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής αυτής προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ποσών **-27.640,65€ και -47.514,98€, κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, αντίστοιχα**, η οποία κρίθηκε ότι εμπίπτει στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ήτοι ότι προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και λογίσθηκε ως «προσαύξηση περιουσίας», όπως παρακάτω:

| I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ   | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ  |                  |
|---|------------------|------------------|
|   | 2020             | 2021             |
| 1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί) | 330,85           |                  |
| 2. Διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία Ε.Λ.Π.).              |                  |                  |
| 3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις   |                  |                  |
| 4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα  | 24.544,77        | 26.675,74        |
| 5. Έσοδα από λοιπές πηγές   | 2.482,18         | 2.710,18         |
| 6.Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)                                   |                  |                  |
| 7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων  | 800,00           | -                |
| 8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.   | -                | -                |
| 9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη  | 808,03           | -                |
| 10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών  | -                | -                |
| 11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων  | -                | -                |
| 12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ετών                                       | -                | -                |
| 13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων   |                  |                  |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ</b>  | <b>28.965,83</b> | <b>29.385,92</b> |

| II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ   | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ  |                  |
|--|------------------|------------------|
|  | 2020             | 2021             |
| 1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί) |                  |                  |
| 2. Διαθέσιμα μετρητά στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία Ε.Λ.Π.).                |                  |                  |
| 3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/επιχειρήσεων   |                  |                  |
| 4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων   |                  |                  |
| 5.Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)  |                  | 141,12           |
| 6. Αγορές εμπορευμάτων, α΄ , β΄ υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας             | 33.546,56        | 47.223,21        |
| 7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως   | 10.693,20        | 13.362,79        |
| 8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελμ. δανείων   | 11.022,98        | 13.512,86        |
| 9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες  |                  |                  |
| 10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής  | 412,81           | 1.701,89         |
| 11.Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές /οικογενειακές)  | 930,93           | 959,03           |
| 12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών   |                  |                  |
| 13. Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων   | +                |                  |
| 14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.   |                  |                  |
| 15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /ών  |                  |                  |
| 16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων   |                  |                  |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ</b>  | <b>56.606,48</b> | <b>76.900,90</b> |

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/2014, η διαφορά μεταξύ των στηλών «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

| Φορολογική Περίοδος  | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ |           |
|--|-----------------|-----------|
|  | 2020            | 2021      |
| II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ   | 56.606,48       | 76.900,90 |
| (-) I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ  | 28.965,83       | 29.385,92 |
| (=) Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου Ανάλυσης Ρευστότητας | 27.640,65       | 47.514,98 |

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται γενικά, αόριστα και ατεκμηρίωτα ότι, η φορολογική αρχή δεν διευκρινίζει το είδος των καταβληθέντων φόρων, με ποσά 2.385,98 ευρώ, 2.302,82 ευρώ, 412,81 ευρώ και 1.701,89 ευρώ, στη στήλη «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων», κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020 και 2021, αντίστοιχα.

Επειδή, από την συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ..... (σελίδα 19), προκύπτει ότι, η ελεγκτική αρχή από το σύστημα «TAXIS» άντλησε πληροφορίες για το σύνολο των φόρων που κατέβαλε ο προσφεύγων, ποσών 2.385,98€ και 2.302,82€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, ως ακολούθως: «10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής. Στην ένδειξη αυτή αναγράφονται τα ποσά φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και πάσης φύσεως ποσά φόρων και προστίμων προσωπικών/ οικογενειακών που έχουν βεβαιωθεί μέσα στην χρήση:

| Είδος Φόρου              | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ |                 |
|--------------------------|-----------------|-----------------|
|                          | 2018            | 2019            |
| Ποινικά                  | -               | -               |
| Αχρεωστήτως Καταβληθέντα | -               | -               |
| ΕΝ.Φ.Ι.Α.                | 378,71          | 302,97          |
| Φόροι                    | 2.007,27        | 1.999,85        |
| Πρόστιμα                 |                 |                 |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ</b>      | <b>2.385,98</b> | <b>2.302,82</b> |

Εν όψει των ανωτέρω, τα ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής που λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο, παρατίθενται στον κάτωθι πίνακα:

| 10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ |          |
|---|-----------------|----------|
|   | 2018            | 2019     |
|   | 2.385,98        | 2.302,82 |

Επειδή, από την συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ..... (σελίδα 20), προκύπτει ότι, η ελεγκτική αρχή από το σύστημα «TAXIS» άντλησε πληροφορίες για το σύνολο των φόρων που κατέβαλε ο προσφεύγων, ποσών 412,81€ και 1.701,89€, κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, αντίστοιχα, ως ακολούθως: «10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής. Στην ένδειξη αυτή αναγράφονται τα ποσά φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και πάσης φύσεως ποσά φόρων και προστίμων προσωπικών/οικογενειακών που έχουν βεβαιωθεί μέσα στην χρήση:

| Είδος Φόρου              | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ |                 |
|--------------------------|-----------------|-----------------|
|                          | 2020            | 2021            |
| Ποινικά                  | -               | -               |
| Αχρεωστήτως Καταβληθέντα | -               | -               |
| ΕΝ.Φ.Ι.Α.                | 302,97          | 302,97          |
| Φόροι                    | 109,84          | 1.398,92        |
| Πρόστιμα                 |                 |                 |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ</b>      | <b>412,81</b>   | <b>1.701,89</b> |

Εν όψει των ανωτέρω, τα ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής που λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο, παρατίθενται στον κάτωθι πίνακα:

| 10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ |          |
|---|-----------------|----------|
|   | 2020            | 2021     |
|   | 412,81          | 1.701,89 |

Επειδή, οι διαπιστώσεις όπως αυτές καταγράφονται στις από ..... θεωρηθείσες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αλυσιτελής και παρελκυστικά προβαλλόμενος και αβάσιμος.

### Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (ELENXIS .....) ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με Α.Φ.Μ. ...., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο ειδών πορσελάνης, γυάλινων και υλικών καθαρισμού», που εδρεύει στην οδό ....., Τ.Κ. ...., ....., ήτοι την επικύρωση των με αριθμό: α) ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, β) ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, γ) ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020 και δ) ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1) Η με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018.

| Φορολογικό έτος 2018                                 |              | ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ-<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|--|--------------|------------------|------------------|-------------------|---------------------------------|
| Φορολογητέο<br>εισόδημα                              | Του υπόχρεου | 6.200,00         | 26.611,27        | 26.611,27         | 20.411,27                       |
|  | Της συζύγου  |                  |                  |                   |                                 |
| Χρεωστικό ποσό                                       |              | 37,75            | 7.433,23         | 7.433,23          | 7.395,48                        |
| Προκαταβολή φόρου                                    |              | 1.319,52         | 1.319,52         | 1.319,52          | 0,00                            |
| Τέλος επιτηδεύματος                                  |              | 650,00           | 650,00           | 650,00            | 0,00                            |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.                      |              |                  | 3.697,74         | 3.697,74          | 3.697,74                        |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης                           |              |                  | 506,56           | 506,56            | 506,56                          |
| <b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή</b> |              | <b>2.007,27</b>  | <b>13.607,05</b> | <b>13.607,05</b>  | <b>11.599,78</b>                |

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

2) Η με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019.

| Φορολογικό έτος 2019                                 |              | ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ-<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|--|--------------|------------------|------------------|-------------------|---------------------------------|
| Φορολογητέο<br>εισόδημα                              | Του υπόχρεου | 6.200,00         | 25.819,95        | 25.819,95         | 19.619,55                       |
|  | Της συζύγου  |                  |                  |                   |                                 |
| Χρεωστικό ποσό                                       |              | 30,33            | 7.164,67         | 7.164,67          | 7.134,34                        |
| Προκαταβολή φόρου                                    |              | 1.319,52         | 1.319,52         | 1.319,52          | 0,00                            |
| Τέλος επιτηδεύματος                                  |              | 650,00           | 650,00           | 650,00            | 0,00                            |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.                      |              |                  | 3.567,17         | 3.567,17          | 3.567,17                        |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης                           |              |                  | 467,00           | 467,00            | 467,00                          |
| <b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή</b> |              | <b>1.999,85</b>  | <b>13.168,36</b> | <b>13.168,36</b>  | <b>11.168,51</b>                |

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

3) Η με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020.

| Φορολογικό έτος 2020                                 |              | ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ-<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|--|--------------|------------------|------------------|-------------------|---------------------------------|
| Φορολογητέο<br>εισόδημα                              | Του υπόχρεου | 5.400,00         | 30.122,83        | 30.122,83         | 24.722,83                       |
|  | Της συζύγου  |                  |                  |                   |                                 |
| Πιστωτικό ποσό                                       |              | 684,59           |                  |                   |                                 |
| Χρεωστικό ποσό                                       |              |                  | 8.174,22         | 8.174,22          | 8.858,81                        |
| Προκαταβολή φόρου                                    |              | 144,43           | 144,43           | 144,43            | 0,00                            |
| Τέλος επιτηδεύματος                                  |              | 650,00           | 650,00           | 650,00            | 0,00                            |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.                      |              |                  | 4.429,41         | 4.429,41          | 4.429,41                        |
| <b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή</b> |              | <b>109,84</b>    | <b>13.398,06</b> | <b>13.398,06</b>  | <b>13.288,22</b>                |

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

4) Η με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021.

| Φορολογικό έτος 2021                                     |              | ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ-<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|--|--------------|------------------|------------------|-------------------|---------------------------------|
| Φορολογητέο<br>εισόδημα                                  | Του υπόχρεου | 6.200,00         | 50.225,16        | 50.225,16         | 44.025,16                       |
|  | Της συζύγου  |                  |                  |                   |                                 |
| Χρεωστικό ποσό   |              | 576,18           | 15.942,04        | 15.942,04         | 15.365,86                       |
| Προκαταβολή φόρου  |              | 172,74           | 172,74           | 172,74            | 0,00                            |
| Τέλος επιτηδεύματος                                      |              | 650,00           | 650,00           | 650,00            | 0,00                            |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.                          |              |                  | 7.682,93         | 7.682,93          | 7.682,93                        |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης                               |              |                  | 2.092,89         | 2.092,89          | 2.092,89                        |
| <b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για<br/>καταβολή</b> |              | <b>1.398,92</b>  | <b>26.540,60</b> | <b>26.540,60</b>  | <b>25.141,68</b>                |

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.

