



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 24-05-2023

Αριθμός απόφασης: 221e

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Φ.Ε.Κ. Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, με διεύθυνση έδρας ατομικής επιχείρησης στα, **επί της οδού** κατά: 1) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, 2) της με αριθ. Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, 3) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 και 4) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 4.632,71 ΕΥΡΩ (ποσό φόρου 2.994,68 ΕΥΡΩ πλέον Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ 1.497,34 ΕΥΡΩ, πλέον Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης 140,69 ΕΥΡΩ). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος χρησιμοποιώντας την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας προσδιόρισε εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας (άρθρο 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013) ύψους 9.074,79 ΕΥΡΩ, με αποτέλεσμα το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος να προσδιοριστεί από 9.320,24 σε 18.395,03 ΕΥΡΩ.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 18.736,06 ΕΥΡΩ (ποσό φόρου 11.411,66 ΕΥΡΩ πλέον Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ 5.705,83 ΕΥΡΩ, πλέον Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης 1.618,57 ΕΥΡΩ). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος χρησιμοποιώντας την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας προσδιόρισε εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας (άρθρο 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013) ύψους 34.580,80 ΕΥΡΩ, με αποτέλεσμα το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος να προσδιοριστεί από 9.320,17 σε 43.900,97 ΕΥΡΩ.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 έως 31/12/2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 3.048,83 ΕΥΡΩ (κύριος φόρος 2.032,55 ΕΥΡΩ πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α παρ.2 του Κ.Φ.Δ. 1.016,28 ΕΥΡΩ). Η διαφορά φόρου για

καταβολή οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις φορολογητέες εισροές που αφορούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και που έχουν δηλωθεί στις δηλώσεις Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 8.608,54 ΕΥΡΩ με αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 2.032,55 ΕΥΡΩ καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε πλήρη δικαιολογητικά των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, με αποτέλεσμα να μην κατοχυρώνεται το δικαίωμα της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν.2859/2000.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 3.350,52 ΕΥΡΩ (κύριος φόρος 2.233,67 ΕΥΡΩ πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α παρ.2 του Κ.Φ.Δ. 1.116,85 ΕΥΡΩ). Η διαφορά φόρου για καταβολή οφείλεται στο γεγονός ότι: α) ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις φορολογητέες εισροές που αφορούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και που έχουν δηλωθεί στις δηλώσεις Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 7.403,70 ΕΥΡΩ με αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 1.776,89 ΕΥΡΩ καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε πλήρη δικαιολογητικά των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, με αποτέλεσμα να μην κατοχυρώνεται το δικαίωμα της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 και β) ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (δαπανών) συνολικής καθαρής αξίας 1.903,22 ΕΥΡΩ πλέον αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 456,78 ΕΥΡΩ, καθώς αφορούσαν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Ιστορικό

Ο έλεγχος στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε δυνάμει των και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4987/2022, έμμεσες μεθόδους ελέγχου καθώς το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του. Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος, παράλληλα με τις γενικές διατάξεις, προχώρησε στη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας, προκειμένου να προσδιορίσει τη φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος για τα ελεγχόμενα έτη. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και από/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω πράξεων επικαλούμενος τους κατωτέρω λόγους:

1. Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 Ν.4174/2013 καθώς οι διευκρινιστικές οδηγίες της Α.Α.Δ.Ε. παραβιάζουν τη συνταγματική κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος) και την αρχή της ισότητας που καθιερώνεται με το άρθρο 4 του Συντάγματος.
2. Αόριστη, μη ειδική, μη επαρκής, μη νόμιμη αιτιολογία αναφορικά α) με την ανάγκη εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, β) με τις εφαρμοσθείσες έμμεσες τεχνικές ελέγχου και γ) με την τεκμηρίωση των πλασματικών εισοδημάτων από την εμπορική επιχείρηση. Επιπρόσθετα, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, δεν λήφθηκε υπόψη από τον φορολογικό έλεγχο.
3. Μη ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, στη φορολογία Φ.Π.Α., οι φορολογητέες εισροές που αφορούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, για τις οποίες προσκομίζει δικαιολογητικά.
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της προστασίας της περιουσίας.

Αναφορικά με τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, νομολογιακά (ΟΛΣτΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το

οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ισότητας έναντι άλλων φορολογουμένων, όταν αυτή προβλέπεται ρητά από τον ισχύοντα νόμο και τις πολυγραφημένες διαταγές που εκδίδονται κατ' εφαρμογή αυτού, τον δε νομοθέτη να λαμβάνει υπόψη του, για τη διαφορετική μεταχείριση, αντικειμενικά κριτήρια και ιδιαίτερες συνθήκες της κάθε κατηγορίας φορολογουμένων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

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 Κ.Φ.Δ. «.....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 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, με τις διατάξεις του άρθ. 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, 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. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). 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, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 23 του Κ.Φ.Δ. 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 της Ε.2015/2020 διευκρινίζεται ότι: «2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28** του ν. **4172/2013**, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των

εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο».

Επειδή, με τα οριζόμενα στα άρθρα 2, 3 και 5, της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1050/17-02-2014** (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, διευκρινίζονται τα ακόλουθα: 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. 2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:...

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

- Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το **άρθρο 7** του ν.2238/1994 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 11** του ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση

της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάσει τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Στο άρθρο 3- Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής, ορίζεται ότι: Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο **άρθρο 28** του ν.**4172/2013**, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,.....

Περαιτέρω στο άρθρο 5- Επιλογή τεχνικής ελέγχου, της ίδιας ως άνω ΠΟΛ ορίζεται ότι: «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της. Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις». (Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την **ΠΟΛ.1094/7.4.2014**). Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης (άρθρο 6). Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 15** του Κ.Φ.Δ (ν. **4174/2013**). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (**άρθρο 14** του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου. Παροχή στοιχείων (άρθρο 7). 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.... 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. Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος(άρθρο 9).... Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού

φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου γίνεται ως εξής: • Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. • Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω. • Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. 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.... Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου (άρθρο 11). Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του [άρθρου 28](#) του ν. [4174/2013](#). Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος..... (άρθρο 13) Από την δημοσίευση της παρούσας

απόφασης κάθε διάταξη της **ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013** (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. που έρχεται σε αντίθεση με αυτήν παύει να ισχύει».

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, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος προέβη στη χρήση έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας μετά τη διαπίστωση ότι το δηλούμενο ποσό του προσφεύγοντος τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017 δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του. Συνεπώς, η χρήση της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας είναι πλήρως αιτιολογημένη.

Η απόδειξη ότι το δηλούμενο ποσό του προσφεύγοντος τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017 δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος προκύπτει και από τους πίνακες που ακολουθούν.

	Φ.Ε. 2016	
Πηγές Εσόδων	Ποσά Υπόχρ.	Ποσά Συζύγου

Μερίσματα – Τόκοι – Δικαιώματα	0,08	
Εισόδημα από ακίνητα	9.770,16	
Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά	800,01	
Ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα	-11.215,88	-2,10
Σύνολο Εισοδήματος	0,00	0,00
Σύνολο οικ/κού Εισοδήματος	0,00	
Δαπάνες		
τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	2.422,15	
Ποσά για ασφάλιστρα	201,63	
Ποσά τελών κυκλοφορίας	105,00	
Καταβληθέντες Φόροι	2.903,14	
Σύνολο πραγματικών δαπανών διαβίωσης	5.631,92	

	Φ.Ε. 2017	
Πηγές Εσόδων	Ποσά Υπόχρ.	Ποσά Συζύγου
Μερίσματα – Τόκοι – Δικαιώματα	0,01	
Εισόδημα από ακίνητα	9.770,16	319,92
Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά	960,00	
Ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα	-21.852,15	
Καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας	0,00	1.269,13
Σύνολο Εισοδήματος	0,00	1.589,05
Σύνολο οικ/κού Εισοδήματος	1.589,05	
Δαπάνες		
τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	3.059,37	
Ποσά για ασφάλιστρα	191,30	
Ποσά τελών κυκλοφορίας	1.025,00	
Καταβληθέντες Φόροι	3.764,67	
Δαπάνες αγοράς	4.666,60	8.014,18
Σύνολο πραγματικών δαπανών διαβίωσης	12.706,94	8.014,18

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

Επειδή, κατά την εφαρμογή των τριών μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών προσώπων (ανάλυση ρευστότητας, καθαρής θέσης και τραπεζικών καταθέσεων & δαπανών σε μετρητά), σύμφωνα με την παρ.4 του κεφαλαίου Γενικές Παρατηρήσεις της Πολ. 1270/2014, **«το ύψος των δηλούμενων καταθέσεων και των μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος».**

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

Κατά συνέπεια, ο υπολογισμός του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών (διαθέσιμο εισόδημα), όπως αυτός χρησιμοποιείται για την κάλυψη τεκμηρίων των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. δεν τυγχάνει εφαρμογής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν αιτιολογείται επαρκώς και ειδικώς η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι αβάσιμος καθώς:

Ο έλεγχος στην από/2022 ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ και συγκεκριμένα στις σελίδες 24 έως 34, επαρκώς και ειδικώς αιτιολόγησε την εφαρμογή της τεχνικής ανάλωσης ρευστότητας αποδεικνύοντας ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος και στα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ήτοι 2016 και 2017, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης με αποτέλεσμα να πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 όπως διευκρινίσθηκαν με την Ε.2015/2020.

Επειδή,

α) Ο προσφεύγων δεν δήλωσε στα έντυπα:

- Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά την 01/01/2016
- Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά την 31/12/2016,
- Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά την 31/12/2017,
- Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – Μεταβολές- Υποχρεώσεις χρήσεων από 01/01/2016 έως 31/12/2017,

που κλήθηκε να συμπληρώσει με το με αριθμό πρωτ.:-2022 έγγραφο της ελεγκτικής αρχής, την ύπαρξη διαθεσίμων μετρητών ούτε και υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών.

β) Στα έντυπα υπολογισμού ανάλωσης κεφαλαίου που επισυνάπτει στην προσφυγή του δεν αναφέρονται όλες οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσης παρά μόνο οι τεκμαρτές και εν κατακλείδι

γ) με τους ισχυρισμούς του και τα στοιχεία που προσκομίζει δεν αποδεικνύει το πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα των προηγούμενων ετών καθώς, όλες οι απεικονιζόμενες δαπάνες έχουν να κάνουν αποκλειστικά με τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης και όχι πραγματικές. Πέραν τούτου, το οικονομικό έτος 2005 εμφανίζει πώληση ακινήτου (ύψους 180.000,00 ΕΥΡΩ) και αγορά στο ίδιο έτος (ύψους 119.943,49 ΕΥΡΩ, χωρίς να προσκομίστούν συμβόλαια και λοιπά στοιχεία που να αποδεικνύουν τις πράξεις αυτές. Περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1270/24.12.2013 του Υπουργείου Οικονομικών «Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος».

Βάσει των ανωτέρω, από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε **αρνητική διαφορά** μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ποσού -9.074,79 € και -34.580,80 αντίστοιχα, το οποίο σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, αποτελεί εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4174/2013 (λογίζεται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα), ως ακολούθως:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2016	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2016	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)			1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	0,00	
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		0,00	3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00	0,00
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	56.335,31	34.148,15	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5.Φόρος εκροών από επαγγελματική δραστηριότητα	16.673,21	14.259,80	5. Φόρος εισροών	14.834,22	12.583,73

6. Έσοδα από λοιπές πηγές (εκμίσθωση)	9.770,24	9.770,17	6.. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών /επαγγελματικών)		
7. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)			7. Αγορές εμπορ/των, α',β'υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας υποχρέου: 57.373,04, συζύγου	57.373,04	43.587,60
8. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			8. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	10.180,25	13.847,32
9. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ			9. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	2.422,15	3.059,37
10. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	800,01	960,00	10. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	201,63	191,30
11. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών			11. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	4.657,79	5.385,89
12. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων			12. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	2.984,48	15.063,71
13.Αυξηση των προκαταβολων που εισεπραχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων			13. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00
14. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			14. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	0,00
			15. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	0,00	0,00
			16.Μειωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν εναντι εσόδων επομένου/ναν έτους /νων	0,00	0,00
			17. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	83.578,77	59.138,12	ΣΥΝΟΛΟ	92.653,56	93.718,92

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2016	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2017
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	83.578,77	59.138,12
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	92.653,56	93.718,92
Υπόλοιπο	-9.074,79	-34.580,80

Ακολουθως ο έλεγχος, συγκρίνοντας στα υπό εξέταση έτη, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από όλες τις πηγές με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυσαν το κρινόμενο έτος με το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του από όλες τις πηγές με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος έλαβε το μεγαλύτερο, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1050/2014, ως ακολούθως:

(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(στ)	(ζ)
-----	-----	-----	-----	-----	------	-----

Φορολο- γικό έτος	Συνολικό Φορολο- γητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	Διαφορές ελέγχου από έμμεσες τεχνικές (ρευστότητα)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα ελέγχου βάσει εμμέσων τεχνικών (ρευστότητας)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει Ελέγχου	Διαφορά Δήλωσης Ελέγχου
2016	9.320,24	9.074,79	18.395,03	12.901,80	18.395,03	9.074,79
2017	9.320,17	34.580,80	43.900,97	12.347,01	43.900,97	34.580,80

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πλημμελούς αιτιολογίας, έλλειψης προϋπόθεσης για την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου και μη ορθής εφαρμογής της μεθόδου της έμμεσης τεχνικής ελέγχου είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθ. 11 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 12 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2:

α) η παραλαβή αγαθού στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησής του, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται από τον ίδιο ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από ένα άλλο κράτος - μέλος εντός του οποίου έχει παραχθεί, εξορυχθεί, μεταποιηθεί, αγορασθεί, αποκτηθεί ή έχει εισαχθεί σ' αυτό το κράτος - μέλος από τον ίδιο, στα πλαίσια της επιχείρησής του,

β) η παραλαβή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από το ίδιο πρόσωπο από άλλο κράτος - μέλος, στο οποίο είχαν εισαχθεί από το πρόσωπο αυτό,

γ) η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας, κατά ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του παρόντος.

δ) η χρησιμοποίηση από τις Ελληνικές Ένοπλες Δυνάμεις που συμμετέχουν σε αμυντική προσπάθεια για την υλοποίηση ενωσιακής δραστηριότητας στο πλαίσιο της Κοινής Πολιτικής Ασφάλειας και Άμυνας (ΚΠΑΑ) ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει, αγαθών τα οποία δεν αγόρασαν με τους γενικούς όρους φορολόγησης, που ισχύουν στην εσωτερική αγορά άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον η εισαγωγή των αγαθών αυτών δεν τυγχάνει της απαλλαγής που προβλέπεται στην περ. κα) της παρ. 1 του άρθρου 27».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθ. 15 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας. 2. Επίσης, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, από υποκείμενο στον φόρο στον οποίο χορηγήθηκε αριθμός φορολογικού μητρώου για σκοπούς ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας με τον οποίο πραγματοποίησε την απόκτηση, εφόσον δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος. Για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου θεωρείται ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος - μέλος, όπου πραγματοποιήθηκε η άφιξη των αγαθών, εφόσον: α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή με σκοπό την πραγματοποίηση μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών εντός του άλλου κράτους - μέλους και για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου έχει οριστεί ο παραλήπτης των αγαθών, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. εντός του άλλου κράτους - μέλους και β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 36.

Επειδή, η φορολογούσα αρχή, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, όσον αφορά στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα στις Δηλώσεις Φ.Π.Α., στις φορολογικές περιόδους 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017 αρχικά αποφάνθηκε ότι ορθώς η αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών συμπεριλαμβάνεται στις στήλες των φορολογητέων εκροών και εισροών των Δηλώσεων Φ.Π.Α., Ωστόσο, καθότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα πλήρη παραστατικά ή άλλα δικαιολογητικά για ορισμένες ενδοκοινοτικών αποκτήσεις, που αναφέρονται στις σελίδες από 29 έως 33 της από/2022 ΕΚΘΕΣΗΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ Φ.Π.Α. δεν κατοχυρώνεται το δικαίωμα της έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, σύμφωνα με το άρθρο 32 του κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000).

Επειδή, με την υπό εξέταση προσφυγή του ο προσφεύγων επισύναψε νέα δικαιολογητικά επανεξετάστηκαν όλες οι περιπτώσεις, για τις οποίες προσκομίστηκαν νέα στοιχεία και τα αποτελέσματα της επανεξέτασης παρουσιάζονται στους πίνακες που ακολουθούν:

.....

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.** και την **επικύρωση: 1)** της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, **2)** της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, και **3)** της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, και την **τροποποίηση** της **1)** της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2016 – 31/12/2016	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	9.320,24	18.395,03	18.395,03	9.074,79
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	1.398,02	4.392,70	4.392,70	2.994,68
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	293,10	293,10	293,10	0,00
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πιο πάνω τέλη	58,62	58,62	58,62	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		1.497,34	1.497,34	0,00
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		140,69	140,69	140,69
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.399,74	7.032,45	7.032,45	4.632,71

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	9.320,17	43.900,97	43.900,97	34.580,80
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	1.589,05	1.580,05	1.580,05	0,00
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	1.446,01	12.857,67	12.857,67	11.411,66
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	302,70	302,0	302,0	0,00
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πιο πάνω τέλη	60,54	60,54	60,54	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		5.705,83	5.705,83	5.705,83
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		1.618,57	1.618,57	1.618,57
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.459,25	21.195,31	21.195,31	18.736,06

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2016 – 31/12/2016	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	70.644,59	70.644,59	70.644,59	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	63.568,27	54.959,73	56.606,28	6.961,99
Φόρος εκροών	16.673,21	16.673,21	16.673,21	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	16.673,21	14.640,66	15.019,34	1.653,87
Πιστωτικό υπόλοιπο	0,00	0,00	0,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	2.032,55	1.653,87	1.653,87
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	0,00	1.016,28	826,94	826,94
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	3.048,83	2.480,81	2.480,81
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00	0,00		

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	59.415,85	59.415,85	59.415,85	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	53.321,11	44.014,19	44.014,19	9.306,92
Φόρος εκροών	14.259,80	14.259,80	14.259,80	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	14.259,80	12.026,13	12.026,13	2.233,67
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	2.233,67	2.233,67	2.233,67
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	0,00	1.116,85	1.116,85	1.116,85
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	3.350,52	3.350,52	3.350,52

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

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