



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/07/2026

Αριθμός απόφασης: 3191

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 4738) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 (Β' 1440) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ,
- δ. Την υπ' αριθ. Α.1165/2022 (Β' 6009) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ»,

- 2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
- 3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4. Την από 27.03.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός Τ.Κ....., κατά της υπ' αριθμ./2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..
- 5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
- 6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.03.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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 την αριθ. /19.02.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 104.984,94€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας ποσού 52.492,47€, ήτοι συνολικό ποσό 157.477,41€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /28.03.2025 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο ειδών οικιακής χρήσης, μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. στο φορολογικό έτος 2023.

Στο Κ.Ε.ΜΕ.Φ. κοινοποιήθηκαν κατόπιν αιτήματος της εν λόγω υπηρεσίας δύο (2) εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, που αφορούσαν τον προσφεύγοντα, σχετικές με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων στο έτος 2023 με συνημμένες τις αντίστοιχες πράξεις επιβολής προστίμων Κ.Φ.Δ. της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου προέκυψε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα ύψους 375,00€ για το φορολογικό έτος 2023, τα οποία από τον έλεγχο, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, προστέθηκαν στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προσδιορίστηκε το αποτέλεσμα του προσφεύγοντα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει γενικών διατάξεων ως κάτωθι:

	2023
Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	1.076.393,47
πλέον αποκρυβείσα ύλη	375,00
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	1.076.768,47
μείον κόστος πωληθέντων	643.006,76
μείον δαπάνες	405.695,89
Καθαρά κέρδη	28.065,82
πλέον αναμόρφωση δαπανών δήλωσης	21.895,12
Καθαρά κέρδη ελέγχου	49.960,94

Επιπλέον, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας αρ. 28Α ν.4172/2013 υπολογίστηκε στο ποσό των 50.000,00€.

Συνεπώς οι πηγές/κατηγορίες εισοδημάτων του προσφεύγοντα βάσει γενικών διατάξεων προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

Έτος		Μερ.-τόκοι δικαιώματα	-	Επιχ. δραστηριότητα	Μισθωτή εργασία	Εισόδημα από άγνωστη πηγή	Σύνολο
2023	Δήλωσης	2,92		50.000,00	0,00	0,00	50.002,92
	Ελέγχου	2,92		50.000,00	0,00	0,00	50.002,92
	Διαφορά	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00

Επιπρόσθετα, από τον έλεγχο κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και ως καταλληλότερη μέθοδος για τον εντοπισμό τυχόν μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης θεωρήθηκε η τεχνική ανάλυση της ρευστότητας. Από την εφαρμογή της εν λόγω τεχνικής προσδιορίστηκε φορολογητέο ποσό ως κάτωθι:

	2023
Πηγές κεφαλαίων/εσόδων	1.705.813,10
Αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων	2.024.324,28
Διαφορά πηγών - αναλώσεων	-318.511,18
Φορολογητέο ποσό	318.511,18

Από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν στο Κ.Ε.ΜΕ.Φ., δεν προέκυψε για το ως άνω ποσό η φορολόγηση ή η νόμιμη απαλλαγή του από το φόρο και συνεπώς κατανεμήθηκε στις κάτωθι κατηγορίες εισοδήματος:

	2023
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθ.21 παρ. 1 ν.4172/2013)	375,00
Εισόδημα από άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή ή αιτία (άρθ.21 παρ. 4 ν.4172/2013)	318.136,18
Σύνολο	318.511,18

Εν συνεχεία έγινε σύγκριση των αποτελεσμάτων των δύο μεθόδων από τον έλεγχο ως κάτωθι και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λήφθηκε υπόψιν το μεγαλύτερο, ήτοι αυτό που προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου (τεχνική ανάλυσης ρευστότητας):

Φορολογική περίοδος	Φορολογητέο εισόδημα – βάσει δήλωσης	Φορολογητέο εισόδημα ελέγχου – βάσει γενικών διατάξεων	Φορολογητέο εισόδημα ελέγχου – βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου	Τελικό φορολογητέο εισόδημα ελέγχου
01.01-31.12.2023	50.002,92	50.002,92	368.139,10	368.139,10

και συνεπώς οι πηγές/κατηγορίες εισοδημάτων του προσφεύγοντα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως κάτωθι:

Έτος		Μερ.-τόκοι - δικαιώματα	Επιχ. δραστηριότητα	Μισθωτή εργασία	Εισόδημα από άγνωστη πηγή	Σύνολο
2023	Δήλωσης	2,92	50.000,00	0,00	0,00	50.002,92
	Ελέγχου	2,92	50.000,00	0,00	318.136,18	368.139,10
	Διαφορά	0,00	0,00	0,00	318.136,18	318.136,18

Από τον έλεγχο συντάχθηκε το υπ' αριθ. /19.01.2026 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 33 του ν.5104/2024 το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος. Από τον προσφεύγοντα υποβλήθηκε το υπ' αριθμ. /18.02.2026 υπόμνημα σε αντίκρουση του ως άνω Σ.Δ.Ε. Οι αιτιάσεις του προσφεύγοντα δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εν συνεχεία συντάχθηκε η από 19.02.2026 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Παράβαση διατάξεως ουσιαστικού δικαίου, καθώς για την προσφυγή στις μεθόδους έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθ. 28 του ν.4172/2013 και άρθ. 32 του ν.5104/2024 δε δίνεται αιτιολογία. Εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Ο έλεγχος εσφαλμένα συμπεριλαμβάνει στις πηγές κεφαλαίων τα ακαθάριστα έσοδα μαζί με Φ.Π.Α., καθώς ο Φ.Π.Α. δεν αποτελεί εισόδημα και η συμπερίληψη Φ.Π.Α. στη στήλη «Πηγές κεφαλαίων» δημιουργεί τεχνητή διόγκωση των εισροών και στρεβλώνει το αποτέλεσμα της μεθόδου.
- 2) Πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.
- 3) Παράβαση του τεκμηρίου της αθωότητας.
- 4) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ν.5104/2024:

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013:

«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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως 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 Κ.Φ.Δ., ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή

δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή

ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή

στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.

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 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013»:

Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής

Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

....

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

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

...

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

...

... Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1270/2013 με θέμα «Μεθοδολογία έμμεσων τεχνικών ελέγχου»:

«...

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

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

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

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

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

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

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

5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:

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

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

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

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

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

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

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

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

Παράδειγμα 1:

Υπόλοιπο εισπρακτέων 31/12/2003	560.000 €	
Απαιτήσεις του 2003 εισπραχθείσες κατά το έτος 2004	-300.000 €	260.000€
Δημιουργία νέων απαιτήσεων εντός του 2004		290.000€
Υπόλοιπο εισπρακτέων 31/12/2004		550.000€

Στην στήλη Πηγες Κεφαλαίων/Εσόδων στη γραμμή (11) «Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων» θα γράψουμε το πόσο των 10.000€ (560.000€-550.000€)

Αντιμετώπιση περιπτώσεων επιστροφής φόρων τελών και εισφορών (σε προσωπικό/οικογενειακό επίπεδο καθώς και σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης). Στην περίπτωση που εκκρεμεί φόρος προς επιστροφή, ο οποίος τελικά επιστρέφεται στο επόμενο ή στα επόμενα έτη, τότε με το προς επιστροφή ποσό θα αυξηθούν οι εισπρακτέοι λογαριασμοί.

...

12) Η αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων

...

13) Οι λοιπές περιπτώσεις εσόδων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση εσόδου που δεν αναφέρεται παραπάνω.

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 Κ.Φ.Α.Σ.).

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 (εκπιπόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων.

Παρατήρηση: Χειρισμός αποσβέσεων για πάγια επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία στην έμμεση τεχνική της ρευστότητας.

Στην περίπτωση που οι αποσβέσεις συμπεριλαμβάνονται στις συνολικά δηλωθείσες επαγγελματικές δαπάνες για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής θα πρέπει με το ποσό των αποσβέσεων να μειώσουμε τις επαγγελματικές δαπάνες που θα καταχωρίσουμε στην αντίστοιχη ένδειξη γιατί οι αποσβέσεις δεν αποτελούν πραγματικές καταβολές.

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 προστατευομένων μελών αυτών).

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

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

καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους .

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

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

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 επομένων ετών».

Σε περίπτωση που είχαμε αύξηση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε την αύξηση στην στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών».

...

16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Γενική παρατήρηση: Τόσο στα έσοδα, όσο στις αγορές και δαπάνες, αναγράφεται το σύνολο των ποσών που ανάγεται σε κάθε ελεγχόμενο διαχειριστικό έτος (όχι τεκμαρτά έσοδα ή δαπάνες). Χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε τα ποσά τόσο των εσόδων όσο και των αγορών/δαπανών να μην υπολογίζονται δυο φορές.

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.

...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1050/2014 με θέμα «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 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. ...»

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥΣ ΠΕΡΙ ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΜΗ ΠΛΗΡΩΣΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΠΕΡΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η εφαρμογή της μεθόδου της αρχής ανάλυσης της ρευστότητας.

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης 19.02.2026 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. αναφέρεται ότι:

«Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη: Α) τις διαδοχικές παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων πώλησης εμπορευμάτων, όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης κρίνει ότι υφίστανται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών της παρ.1 Αρ.28 ν.4172/2013 και ειδικότερα της περ.β, όπως ισχύει από 01/01/2023 και Β) τις ενδείξεις προσαύξησης περιουσίας που προκύπτουν από το γεγονός της αύξησης των τραπεζικών υπολοίπων του ελεγχόμενου κατά 36.798,6€, μολονότι οι ταμιακές ροές της επιχείρησης (πραγματοποιηθέντα έσοδα μείον πραγματοποιηθείσες δαπάνες) είναι αρνητικές, ενώ παράλληλα προκύπτουν πολύ υψηλές δαπάνες για φόρους και πρόστιμα στην ελεγχόμενη χρήση, κρίνει ότι υφίστανται παράλληλα και οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών της παρ.2 Αρ.28 ν.4172/2013, ενώ κατάλληλη μέθοδος για τον εντοπισμό τυχόν μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, αποτελεί η αξιολόγηση των μεταβολών της περιουσίας του ελεγχόμενου, και συγκεκριμένα η Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας.»

Επειδή επιπλέον όσον αφορά τις παραβάσεις μη έκδοσης στην με ημερομηνία θεώρησης 19.02.2026 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. αναφέρεται ότι στην εν λόγω Υπηρεσία κοινοποιήθηκαν κατόπιν αιτήματος οι κάτωθι εκθέσεις Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης που αφορούσαν μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για το φορολογικό έτος 2023 από τον προσφεύγοντα με συνημμένες τις αντίστοιχες πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης:

- Η από 05.12.2023 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2023 – 31.12.2023, από την οποία προσδιορίζεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 52,42€ πλέον Φ.Π.Α..
- Η από 27.04.2023 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (Ε Υποδ/νση Λάρισας) για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2023 – 31.12.2023, από την οποία προσδιορίζεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 322,58€ πλέον Φ.Π.Α..

Επειδή βάση των ανωτέρω εκθέσεων εκδόθηκαν από την αρμόδια Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης σε βάρος του προσφεύγοντα οι κάτωθι πράξεις επιβολής προστίμου Αρ. 58Α του ν.4987/2022

(νυν παρ. 5 Αρ. 57 του ν.5104/2024), λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατόπιν πραγματοποίησης προληπτικών ελέγχων:

A/A	Περίοδος ελέγχου	Ποσό μη έκδοσης με Φ.Π.Α.	Αρ. πράξης	Ποσό προστίμου
1	26.03.2023	400,00	2.783/2023	1.000,00
2	23.08.2023	65,00	188/2024	1.000,00

Επειδή από τα πληροφοριακά στοιχεία της Υπηρεσίας μας καθώς και από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει να ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή κατά των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμων. Ως εκ τούτου αυτές έχουν καταστεί οριστικές και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν εξετάζονται ισχυρισμοί που αφορούν αυτές.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2023 είχε υποπέσει σε δυο (2) παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου πληρείται η προϋπόθεση της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' του ν.4172/2013. Συνεπώς νομίμως στο φορολογικό έτος 2023 από τον έλεγχο εφαρμόστηκε η έμμεση τεχνική ελέγχου, ανάλυσης της ρευστότητας και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΠΕΡΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΤΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα συμπεριλαμβάνει στις πηγές κεφαλαίων τα ακαθάριστα έσοδα μαζί με Φ.Π.Α., καθώς ο Φ.Π.Α. δεν αποτελεί εισόδημα και η συμπερίληψη Φ.Π.Α. στη στήλη «Πηγές κεφαλαίων» δημιουργεί τεχνητή διόγκωση των εισροών και στρεβλώνει το αποτέλεσμα της μεθόδου.

Επειδή ο έλεγχος συμπεριέλαβε στις πηγές κεφαλαίων/ εσόδων μεταξύ άλλων και το κάτωθι ποσό:

Φ.Π.Α. Υπόχρεου: 248.484,03€

Επιπλέον, στις αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων συμπεριέλαβε μεταξύ άλλων και το κάτωθι ποσό:

Φ.Π.Α. αγορών – δαπανών: 296.484,55€

Επισημαίνεται ότι στις πηγές κεφαλαίων/ εσόδων το ποσό από επιστροφή Φ.Π.Α. είναι μηδενικό καθώς επίσης και στις αναλώσεις κεφαλαίων εσόδων οι πληρωμές Φ.Π.Α. είναι μηδενικές.

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από τον Φ.Π.Α. προέκυψε αρνητική διαφορά ύψους: 48.000,52€.

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ.1270/2013 σχετικά με τη μεθοδολογία της έμμεσης τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας, στις στήλες «Πηγές Κεφαλαίου» & «Αναλώσεις Κεφαλαίου» συμπεριλαμβάνονται οι λογαριασμοί «αυξήσεις/μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών» & «αυξήσεις/μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών». Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται οι μεταβολές των υποχρεώσεων και των απαιτήσεων του ελεγχόμενου, μεταξύ των οποίων και οι φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, κατόπιν σύγκρισης του υπολοίπου στο τέλος του προηγούμενου έτους με το τέλος του ελεγχόμενου έτους, εφόσον αυτές οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις δεν έχουν ληφθεί υπόψη σε άλλους λογαριασμούς.

Επειδή, με την μέθοδο ανάλυσης ρευστότητας καλείται η φορολογική αρχή και ο φορολογούμενος να αποδείξουν την πραγματική ύπαρξη ρευστών διαθεσίμων (εσόδων), βάσει των οποίων ο ελεγχόμενος μπορεί να δικαιολογήσει την πραγματοποίηση δαπανών. Η ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ πραγματικών δαπανών και πραγματικών εσόδων αποτελεί τη βάση επιβολής φόρου. Δηλαδή, με την ως άνω έμμεση τεχνική προσδιορίζεται το εισόδημα επί τη βάση της ταμειακής ροής και ως αποτέλεσμα της υπέρβασης των δαπανών/αναλώσεων κεφαλαίου συγκριτικά με το εισόδημα/πηγές κεφαλαίου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα δεδομένα των δηλώσεων Φ.Π.Α. του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι στο τέλος του προηγούμενου έτους (31.12.2022) το υπόλοιπο του Φ.Π.Α. ήταν πιστωτικό ύψους 33.362,49€, ενώ στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (31.12.2023) το υπόλοιπο του Φ.Π.Α. παρέμεινε πιστωτικό ύψους 81.363,01€. Από τη σύγκριση του υπολοίπου του λογαριασμού Φ.Π.Α. στο τέλος του προηγούμενου έτους και στο τέλος του ελεγχόμενου έτους προκύπτει ότι υπάρχει αύξηση εισπρακτέου λογαριασμού ύψους 48.000,52€ (81.363,01€ - 33.362,49€).

Επειδή, η μέθοδος της Ανάλυσης Ρευστότητας βασίζεται στη λογιστική αρχή της ταμειακής ρευστότητας. Κατά την κατάρτιση του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας λαμβάνονται υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης, οι αγορές, οι δαπάνες, τα ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής, που πληρώθηκαν στο σύνολο τους εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, καθώς και οι αυξήσεις/μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών, οι αυξήσεις/μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών, ως εκ τούτου, η μεταβολή της απαίτησης ΦΠΑ, ήτοι, η αύξηση του πιστωτικού υπολοίπου ύψους 48.000,52€, που προέκυψε από τη σύγκριση του πιστωτικού υπολοίπου στο τέλος της προηγούμενης χρήσης με το πιστωτικό υπόλοιπο στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ως αύξηση εισπρακτέων λογαριασμών της στήλης αναλώσεις κεφαλαίων/ εσόδων. Η εν λόγω αύξηση εισπρακτέου λογαριασμού Φ.Π.Α. έχει ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο βάση της απεικόνισης που αναφέρθηκε και ανωτέρω και συγκεκριμένα περιλαμβάνοντας στις πηγές κεφαλαίων/ εσόδων ως Φ.Π.Α. υπόχρεο το ποσό των 248.484,03€ και στις αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων ως Φ.Π.Α. αγορών - δαπανών το ποσό των 296.484,55€, καθώς η διαφορά των δύο είναι ύψους 48.000,52€.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί στρέβλωσης του αποτελέσματος της μεθόδου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΠΕΡΙ ΠΛΗΡΩΣΗΣ ΤΩΝ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ.

Επειδή στην προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν έχουν καταλογιστεί ποσά σχετικά με ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απαράδεκτως προβάλλεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥΣ ΠΕΡΙ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΟΥ ΤΗΣ ΑΘΩΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗΣ ΤΗΣ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΑ ΚΑΤΟΧΥΡΩΜΕΝΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ.

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 παρ.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 ισχύς.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στη με ημερομηνία θεώρησης 19.02.2026 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 27.03.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2026) φορολογικό έτος 2026

Διαφορά φόρου	104.984,94
Πρόστιμο άρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας	52.492,47
Σύνολο για καταβολή	157.477,41

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.