



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 23/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1288

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή)*», καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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

**3.** Την αριθμ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα ..... κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ: α) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης ..... οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (βάσει των ν.4172/2013 και 4987/2022) του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
6. Την από .....έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ .....συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 14.007,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 7.003,50 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.614,51 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **22.625,01 ευρώ**.

β) Με την υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 10.770,31 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 5.385,16 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.074,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **17.229,47 ευρώ**.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης .....έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (βάσει των ν.4172/2013 & 4987/2022) του 4<sup>ου</sup>

ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε βάσει των υπ' αριθ. .... εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου και κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 σε σχέση με τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

- i. Για το φορολογικό έτος 2018: α) το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής τους β) επιπλέον από τα οικονομικά δεδομένα προέκυψαν ζημιές ύψους 25.487,66 ευρώ, το ποσοστό μεικτού κέρδους επί των πωλήσεων ανέρχεται στο 10,17% ποσοστό που κρίνεται χαμηλό.
- ii. Για το φορολογικό έτος 2019: α) το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής τους β) επιπλέον από τα οικονομικά δεδομένα προέκυψαν ζημιές ύψους 17.967,44 ευρώ, το ποσοστό μεικτού κέρδους επί των πωλήσεων ανέρχεται στο 2,28% ποσοστό που κρίνεται εξαιρετικά χαμηλό κι επίσης παρατηρείται σημαντική μείωσή του σε σχέση με τα προηγούμενα έτη, γ) υπάρχει σημαντική μείωση (περίπου κατά 36%) των ακαθαρίστων εσόδων σε σχέση με τα δύο προηγούμενα φορολογικά έτη ενώ ο μέσος όρος προσωπικού δεν μεταβλήθηκε/ μειώθηκε.

Βάσει των ανωτέρω και επειδή το δηλούμενο εισόδημα του ελεγχόμενου και της συζύγου δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών τους δαπανών διαβίωσης, ο έλεγχος πρότεινε να γίνουν ελεγκτικές επαληθεύσεις στον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν.4174/2013, καθώς έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ν. 4172/2013 και εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ειδικότερα, εκδόθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. .... απόφαση του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ με την οποία εγκρίθηκε για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4174/2013.

Ύστερα από τον προσδιορισμό από τον έλεγχο του φορολογητέου εισοδήματος, εκδόθηκαν προσωρινές πράξεις από τον έλεγχο, ως κατωτέρω:

#### Φορολογικό έτος 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	1.686,71	43.707,70	42.020,99

	της συζύγου	665,00	1.089,45	424,45
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			14.007,00
	Χρεωστικό ποσό	360,31	14.367,31	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		22,50	22,50	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		4,50	4,50	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν 4987/2022			7.003,50	7.003,50
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.614,51	1.614,51
Τέλος επιτηδεύματος		1.850,00	1.850,00	
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών	για καταβολή	2.237,31	24.862,32	22.625,01

#### Φορολογικό έτος 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	3.792,41	35.985,01	32.192,60
	της συζύγου	6.796,51	1.520,99	-5.275,52
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			10.770,31
	Χρεωστικό ποσό	452,60	11.222,91	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		35,63	35,63	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		7,13	7,13	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν 4987/2022.			5.385,16	5.385,16
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.074,00	1.074,00
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών	για καταβολή	1.745,36	18.974,83	17.229,47

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ με συνημμένα τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου προκειμένου να διατυπώσει τις αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός συγκεκριμένης προθεσμίας. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την μεταρρύθμιση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και την επιστροφή ως

αχρεωστήτως καταβληθέντος ό,τι ποσού έχει καταβάλει δυνάμει των ως άνω πράξεων ή θα καταβάλει στο μέλλον, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη προσφυγή στη διαδικασία προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και δη την τεχνική ανάλυση ρευστότητας, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2018, δεδομένου ότι για το εν θέματι φορολογικό έτος το φορολογητέο εισόδημα αμφοτέρων των συζύγων, όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, επαρκούσε για την κάλυψη των οικείων τεκμηρίων διαβίωσης και συνεπώς δεν πληρούνταν η σχετική προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματός τους με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, όπως άλλωστε δεν πληρούταν και καμία άλλη προϋπόθεση του άρθρου αυτού για την εφαρμογή εν προκειμένω έμμεσων τεχνικών ελέγχου, μόνη δε η ύπαρξη ζημιών της επιχείρησής του δεν συνιστά νόμιμο λόγο προσφυγής στη διαδικασία έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όπως εσφαλμένα έκρινε ο έλεγχος.
2. Έλλειψη αιτιολογίας και πλημμελής τεκμηρίωση, όσον αφορά την προσφυγή στη διαδικασία έμμεσων τεχνικών ελέγχου για το φορολογικό έτος 2019, δεδομένου ότι η έκθεση ελέγχου δεν προέβη σε όλες τις απαιτούμενες διαδικασίες για την εξεύρεση του πραγματικού και ορθού τεκμαρτού εισοδήματος αμφοτέρων των συζύγων και συγκεκριμένα δεν προέβη σε ανάλωση διαθεσίμων κεφαλαίων φορολογικών περιόδων έως και 31.12.2002, περιορίζοντας τον σχηματισμό ανάλωσης μόνο για φορολογικά έτη από 01.01.2003 και μετά.
3. Πλημμελής προσφυγή στη διαδικασία προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση έμμεσες τεχνικές ελέγχου, με αιτία τη φερόμενη ύπαρξη ζημιών.
4. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και έλλειψη αιτιολογίας όσον αφορά τη λήψη απόφασης για εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου από μόνο τον κ. Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, χωρίς σύμπραξη του αρμόδιου Υποδιευθυντή, καθώς και του Προϊσταμένου ελέγχου.
5. Μη νόμιμα προστέθηκαν στις στήλες του πίνακα τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας «αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων», για τα επίμαχα φορολογικά έτη, επαγγελματικές δαπάνες οι οποίες απορρίφθηκαν λόγω μη απόδειξης της εξόφλησής τους και δη λόγω μη εξόφλησης αυτών μέσω τραπεζικών λογαριασμών, καθώς και δαπάνες που αφορούσαν σε τιμολόγια επί πιστώσει και έτσι δεν αποδεικνυόταν η καταβολή τους εντός των ελεγχόμενων φορολογικών ετών.
6. Αντισυνταγματικότητα της μεθοδολογίας των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, λόγω καθορισμού του αντικειμένου του φόρου, όχι με νόμο αλλά με βάση Κανονιστική Πράξη της Διοίκησης.
7. Η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 4 του ν.4174/2013, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής

οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 1 και 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ .....συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο ισχυρίζεται ότι μέρος των δαπανών του (που συμπεριλήφθηκαν στον πίνακα τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας) εξοφλήθηκαν σε μεταγενέστερο χρόνο και δη πέραν των επίμαχων φορολογικών ετών 2018 ή/και 2019. Προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού του προσκομίζει υπεύθυνες δηλώσεις των νομίμων εκπροσώπων των επιχειρήσεων από τις οποίες ο προσφεύγων προμηθεύονταν πρώτες ύλες (τρόφιμα) και λοιπά αναλώσιμα είδη για τη λειτουργία του εστιατορίου του (φιάλες υγραερίου).

**Επειδή** στο άρθρο 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.*

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

**Επειδή** στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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, όπως διευκρινίστηκε με την Ε.2015/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ:**

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

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ'εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.

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

...

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις

σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. ...».

Επειδή στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. «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» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

#### **Άρθρο 1**

##### **Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης**

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 σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

#### **Άρθρο 2**

##### **Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου**

##### **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...

### Άρθρο 3

#### Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

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,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληγαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 66 του Ν.4174/2013](#) ), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

### Άρθρο 4

.....

## **Άρθρο 5**

### **Επιλογή τεχνικής ελέγχου.**

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 ελέγχου, 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.

## **Άρθρο 6**

### **Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.**

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

## **Άρθρο 7**

### **Παροχή στοιχείων.**

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συ μ μετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. 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 9**

##### **Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος**

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσταλλισθείσας 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 φορολογουμένους/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 αποτελέσματα 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 φορολογουμένους 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.

#### **Άρθρο 10**

**Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.**

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού

τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων.

## **Άρθρο 11**

### **Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου**

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ.: «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.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα, με έδρα ..... και αντικείμενο ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ ΠΛΗΡΗ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ, διενεργήθηκε έλεγχος των φορολογικών ετών 2018 και 2019 δυνάμει της υπ' αριθ. .... εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ (η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθ. .... εντολών ελέγχου).

**Επειδή**, κατόπιν αξιολόγησης των διαθέσιμων στην Υπηρεσία στοιχείων και των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) του προσφεύγοντος ο έλεγχος

κατέληξε στο συμπέρασμα ότι για τα υπό κρίση έτη πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθώς διαπιστώθηκαν τα εξής:

- i. Για τα υπό κρίση φορολογικά έτη δηλώνουν εισοδήματα τα οποία δεν επαρκούν για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής τους και συγκεκριμένα:

	2018	2019
<b>ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ</b>	<b>2.351,71</b>	<b>5.027,67</b>
<b>ΑΥΤΟΤΕΛΗ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΑ</b>	<b>1.283,89</b>	<b>1.281,08</b>
<b>ΖΗΜΙΑ ΕΠΙΧ.ΙΔΙΟΥ ΕΤΟΥΣ</b>	<b>-25.487,66</b>	<b>-17.967,44</b>
<b>ΔΑΠΑΝΕΣ :</b>		
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ/ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	13.257,55	16.989,68
ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ, ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ, ΔΑΝΕΙΑ	3.556,40	
<b>ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ</b>	<b>3.922,26</b>	<b>2.588,40</b>

- ii. Επιπλέον από τα οικονομικά δεδομένα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018 προέκυψαν ζημιές ύψους 25.487,66 ευρώ και το ποσοστό μεικτού κέρδους επί των πωλήσεων ανέρχεται στο 10,17%, ποσοστό που κρίνεται χαμηλό και για το φορολογικό έτος 2019 επίσης προέκυψαν ζημιές ύψους 17.967,44 ευρώ και το ποσοστό μεικτού κέρδους επί των πωλήσεων ανέρχεται στο 2,28%, ποσοστό που κρίνεται εξαιρετικά χαμηλό και επίσης παρατηρείται σημαντική μείωσή του σε σχέση με τα δύο προηγούμενα φορολογικά έτη ενώ ο μέσος όρος προσωπικού δεν μεταβλήθηκε/μειώθηκε.

**Επειδή**, εν συνεχεία, ο έλεγχος αφού επεξεργάστηκε α) τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, β) τις διαθέσιμες πληροφορίες που ήδη υφίσταντο στην Υπηρεσία, γ) τις πληροφορίες που υφίστανται στα πληροφοριακά συστήματα TAXIS και ELENXIS, δ) τα δεδομένα από την επεξεργασία λογαριασμών μέσω του συστήματος μητρώου τραπεζικών λογαριασμών και λογαριασμών πληρωμών (ΣΜΤΛ-ΑΠ), ε) τα στοιχεία που δηλώθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του στο «ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης- μεταβολές- υποχρεώσεις» και τον «πίνακα διαθεσίμων περιουσιακών στοιχείων» και στ) τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία του προσφεύγοντος καθώς και τα λοιπά προσκομισθέντα δικαιολογητικά εισηγήθηκε ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσης τεχνικής ελέγχου την ανάλυση ρευστότητας.

**Επειδή** κατόπιν των ανωτέρω και με βάση εισήγηση του ελεγκτή, εκδόθηκε η με αριθ. πρωτ. .... Απόφαση του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία μνημονεύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, δυνάμει της οποίας επιλέχθηκε η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με τη μέθοδο της ανάλυσης ρευστότητας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ..

**Επειδή**, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ν.4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος του προσφεύγοντος με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και τηρήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες (ΠΟΛ. 1050/2014), ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις γενικές διατάξεις δεν προέβη σε ανάλυση διαθεσίμων κεφαλαίων φορολογικών περιόδων έως και 31.12.2002, περιορίζοντας τον σχηματισμό ανάλωσης μόνο για τα φορολογικά έτη από 01.01.2003 και μετά.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)

*«Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής*

.....

*2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:*

.....

*ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.*

*Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β`, γ`, δ`, ε` και στ` της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα. ...».*

**Επειδή**, περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1076/2015: «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)»:

«... Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολική ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β , γ , δ , ε , και στ της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ , ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Σημειώνουμε ότι δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων. Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 πρέπει να γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%).

Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρχει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών.

.....



Περαιτέρω, με τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσωνδήποτε προηγούμενων ετών. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών. Τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό λαμβάνονται υπό όψη μόνο μετά από διασταύρωση.

**Επειδή**, εν προκειμένω ο προσφεύγων επικαλέστηκε ανάλωση κεφαλαίου για τα υπό κρίση έτη αλλά δεν προσκόμισε, αν και κλήθηκε προς τούτο από τον έλεγχο, δηλώσεις και εκκαθαριστικά από τις οποίες να προκύπτει ο σχηματισμός κεφαλαίου σε προγενέστερα του 2003 έτη.

**Επειδή**, από τα στοιχεία που υπήρχαν στην διάθεση του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη έκανε χρήση ανάλωσης κεφαλαίου που είχε φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο:

Φορολογικά Έτη	Περιγραφή κωδικών	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου
2018	787 και 788: Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο	9.680,00€	9.141,09€
2019	787: Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο	2.200,00€	0,00€

Ο έλεγχος προέβη σε αναλυτικό πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών από 01-01-2003, ως ο αναλυτικός πίνακας που παρατίθεται στη σελίδα 31 της οικείας έκθεσης ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψιν τα διαχειριστικά έτη από 2003 και έως 2017 συνεχόμενα και έως το προηγούμενο του ελεγχόμενου έτους και τροποποίησε την ανάλωση που ο προσφεύγων είχε συμπεριλάβει στη δήλωσή του.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα προστέθηκαν στις στήλες του πίνακα τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας «αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων», για τα επίμαχα φορολογικά έτη, επαγγελματικές δαπάνες οι οποίες απορρίφθηκαν λόγω μη απόδειξης της διενέργειάς τους

και δη λόγω μη διενέργειας αυτών μέσω τραπεζικών λογαριασμών, καθώς και δαπάνες που αφορούσαν σε τιμολόγια επί πιστώσει και εκ των ανωτέρω δεν αποδεικνύεται η καταβολή τους εντός των ελεγχόμενων φορολογικών ετών.

**Επειδή**, με τη διάταξη του άρθρου 23 παρ. β ν. 4172/2013, που εφαρμόζεται στην πρώτη αναφερόμενη περίπτωση (φορολόγηση με βάση τις γενικές διατάξεις):

*«Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες*

*Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ..... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,*

*..... ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».*

**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1216/2014 διευκρινίστηκε ότι:

*«... 2. [...] Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. ....*

*10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών.*

*Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά».*

**Επειδή**, η φορολόγηση του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος από όλες τις πηγές εισοδήματος με βάσει τις γενικές φορολογικές διατάξεις και η φορολόγησή του με βάσει τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, αποτελούν δύο ξεχωριστές, διακριτές και συνεπώς διαφορετικές μεθόδους υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος, για την ορθή εφαρμογή εκάστης εξ αυτών με βάση τους λογιστικούς κανόνες, η έννοια των δαπανών εκλαμβάνεται διαφορετικά σε κάθε μία εξ αυτών.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση καταλογίστηκαν στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος λογιστικές διαφορές ελέγχου ύψους 29.074,30 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και 8.716,94 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019, οι οποίες αφορούσαν δαπάνες οι οποίες καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης αλλά είτε δεν προσκομίσθηκαν για αυτές αποδεικτικά εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής είτε κρίθηκαν ως μη παραγωγικές.

**Επειδή**, στην περίπτωση της φορολόγησης με βάση τις γενικές διατάξεις και τη διαπίστωση του ελέγχου περί ύπαρξης λογιστικών διαφορών, η κριθείσα από τον έλεγχο μη εκπεσιμότητα αυτών δεν ταυτίζεται και με τη μη πραγματοποίηση αυτών.

Ως εκ τούτου και εφόσον ακολουθήσει και προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος με βάση έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ορθώς και νομίμως λαμβάνονται υπόψιν όλες οι πραγματικές προσωπικές και επαγγελματικές δαπάνες (ασχέτως εάν στο πλαίσιο του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις έχουν κριθεί εκπεστές ή όχι) και στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν έχει αποδείξει, ως φέρων αυτός το σχετικό βάρος απόδειξης, αφενός της μη πραγματοποίησης αυτών, αφετέρου και του χρόνου εξόφλησης αυτών, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

**Επειδή** ο προσφεύγων με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ..... συμπληρωματικό υπόμνημα που προσκόμισε στην Υπηρεσία μας ισχυρίζεται επιπλέον ότι ο έλεγχος προέβη σε εσφαλμένο υπολογισμό πηγών εσόδων / κεφαλαίου δεδομένου ότι στον πίνακα δαπανών / κεφαλαίων υπολογίστηκαν επί πιστώσει τιμολόγια για τα οποία δεν αποδεικνυόταν η εξόφλησή τους στα κρινόμενα φορολογικά έτη. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει υπεύθυνες δηλώσεις των νομίμων εκπροσώπων επιχειρήσεων που του προμήθευαν πρώτες ύλες (τρόφιμα) και λοιπά αναλώσιμα είδη για τη λειτουργία του εστιατορίου του (φιάλες υγραερίου). Με τις προσκομισθείσες υπεύθυνες δηλώσεις ισχυρίζεται ότι μέρος των εκδοθέντων από αυτούς φορολογικών στοιχείων, για πωλήσεις αγαθών προς την επιχείρησή του, εξοφλήθηκαν

σε μεταγενέστερο χρόνο και δη πέραν των επίμαχων φορολογικών ετών 2018 ή/και 2019, και τα οποία συμπεριλήφθηκαν από τον έλεγχο στις πραγματικές δαπάνες του.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, η υπεύθυνη δήλωση από μόνη της δεν έχει αποδεικτική ισχύ και ως εκ τούτου οι προσκομισθείσες υπεύθυνες δηλώσεις προμηθευτών του προσφεύγοντος δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη από την Υπηρεσία μας. Περαιτέρω, δεν αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος καθώς αφενός δεν προσκομίστηκαν καρτέλες προμηθευτών από τις οποίες να προκύπτουν οι επικαλούμενες αγορές και τυχόν πληρωμές και αφετέρου δεν προσκομίζει στοιχεία σχετικά με το εάν αν και τότε εξοφλήθηκαν τα φορολογικά στοιχεία, για τα οποία ισχυρίζεται ότι δεν εξοφλήθηκαν στα υπό κρίση φορολογικά έτη.

**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 ισχύος.

**Επειδή**, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζομένων με τις εν λόγω διατάξεις.

**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**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013, του Προϊστάμενου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα ....., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ: α) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019.

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

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018**

Διαφορά φόρου εισοδήματος	14.007,00
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	7.003,50
Διαφορά Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	1.614,51
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>22.625,01</b>

(- ως η υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 (εισοδήματα 01.01.2018 – 31.12.2018)

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019**

Διαφορά φόρου εισοδήματος	10.770,31
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	5.385,16
Διαφορά Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	1.074,00
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>17.229,47</b>

(- ως η υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 (εισοδήματα 01.01.2019 – 31.12.2019)

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.