



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 13.06.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 610

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),
- δ.** του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

4. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ηλεκτρονικά ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου άνευ αριθμού, κατά: **1)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **2)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

1) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 60.279,10 €, πλέον 30.139,55 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), εισφορά αλληλεγγύης ποσού 14.095,65 €, και συνολικά 104.514,30 €.

2) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 23.594,82 €, πλέον 11.797,41 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.117,01 €, και συνολικά 39.509,24 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, προέκυψαν από το πόρισμα της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Ο φορολογικός έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του, καθώς και τα με αριθ. πρωτ. υπομνήματα της προσφεύγουσας μετά το κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, κατέληξε στα παρακάτω μη δηλωθέντα εισοδήματα.

Προσαύξηση περιουσίας {άρθρο 21§4 ν. 4174/2013}

	ΑΡΘΡ. 21 § 4 Ν.4987/22 (ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ)
	Εισοδήματα αγνώστου πηγής & προελεύσεως που λογίζονται ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα
2018	187.065,58
2019	76.359,96

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, και εκδόθηκαν στο όνομα της προσφεύγουσας, οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές πράξεις, φορολογικών ετών 2018 και 2019.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- “1. Μη ύπαρξη αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης.
2. Αιτιολόγηση πιστώσεων - καταθέσεων.
3. Βάρος απόδειξης για μικροποσά μέχρι 1.000 € ανά συνδικαιούχο.
4. Ανάλωση κεφαλαίου – διαθέσιμα μετρητά την 31/12/2018 και 31/12.2019.”

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

“Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 ΘΕΜΑ: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013».

“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:

- 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.

Η προϋπόθεση της περ. α' της **παρ. 1 του άρθρου 28** του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή

καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.....

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.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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."

Επειδή, οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ., ορίζουν, ότι:

Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

"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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1270/24.12.2013** Θέμα: «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου»

“Με την Α.Υ.Ο. [ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013](#), η οποία δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ. 1136/Β/10-5-2013 και 1199/Β/16-5-2013, ορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, της καθαρής θέσης του φορολογουμένου και των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, που προβλέπονται από τις διατάξεις του [άρθρου 67Β](#) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε), στη διαδικασία του τακτικού φορολογικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τις λοιπές ισχύουσες φορολογικές διατάξεις. Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1171/4.7.2013](#).

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

[.....]

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους έμμεσων τεχνικών).

2) Σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.ΥΟ [ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013](#) εφαρμόζονται και οι τρεις τεχνικές ελέγχου και επιλέγεται μία τεχνική ελέγχου για όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις που είναι προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον.....”

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1050/17.2.2014** Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού

Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου 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 φορολογούμενου.

“Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

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

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.”

Άρθρο 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 έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

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 αποκρουθείσας 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....”

Επειδή, η προσφεύγουσα, ασκεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα “υπηρεσίες παροχής γευμάτων και ποτών από κυλικείο που βρίσκεται σε αεροδρόμια, δημόσιες υπηρεσίες και άλλους δημόσιους χώρους”, δηλώνοντας ζημιές ύψους 81.363,41 € και 6.746,98 € για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Επειδή, η προσφεύγουσα πληροί τις προϋποθέσεις προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς:

- Βεβαιώθηκαν στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας πλείστες παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ήτοι αποδείξεων λιανικής πώλησης εντός των ελεγχόμενων περιόδων και ως εκ τούτου εμπίπτει στις προϋποθέσεις της περ. β’ της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 περί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών στον προσδιορισμό του εισοδήματος.
- Από την μελέτη των δεδομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος αποδεικνύεται ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αυτές εντοπίστηκαν και αναγνωρίστηκαν ως τέτοιες από τα ως άνω αναφερόμενα διαθέσιμα στοιχεία πληροφοριών (Taxis, ΠΟΛ1033, Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π.). Επιπλέον, από τα εκκαθαριστικά σημειώματα των ελεγχόμενων χρήσεων 2018 και 2019 διαφαίνεται ότι η προσφεύγουσα φορολογείται βάσει της προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών του άρθρου 16 ν. 4172/2013. Ως εκ τούτου εμπίπτει στις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 περί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών στον προσδιορισμό του εισοδήματος.

Επειδή, ως κατάλληλη μέθοδος επιλέχθηκε η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας {αρ. πρωτ. Απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μετά από την με αριθ. πρωτ..... σχετική εισήγηση του ελέγχου}, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τις προαναφερόμενες εγκυκλίους, ως αναλυτικά εκτίθεται στην έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, ήτοι:

- Από τη μελέτη των δεδομένων του αρχείου του Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π., διαφαίνεται ότι το μεγαλύτερο τμήμα των ακαθαρίστων εσόδων που προέρχονται από την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας και αντίστοιχα το μεγαλύτερο τμήμα των δαπανών αυτής δεν αποτυπώνεται στο τραπεζικό σύστημα και ειδικότερα στους τραπεζικούς της λογαριασμούς.
- Δεν υφίσταται μεγάλη καθαρή περιουσία με τη μορφή χρεογράφων ή τραπεζικών καταθέσεων.
- Επειδή όπως φαίνεται από τα διαθέσιμα στοιχεία του ελέγχου, κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2018 και 2019 η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πολλές δαπάνες και δήλωσε ζημιές από την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Σημειώνεται ότι για τις υπό κρίση χρήσεις η προσφεύγουσα φορολογείται βάσει της προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών.

Επειδή, από τη σύγκριση των διαθέσιμων εσόδων με τα διαθέσιμα κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν: α) στη χρήση 2018, προέκυψε διαφορά καθώς το σύνολο των πηγών κεφαλαίων/εσόδων ποσού 1.260.774,35 € δεν καλύπτει το σύνολο των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων που ανέρχεται σε 1.447.839,93 € και ως εκ τούτου προέκυψε αρνητική διαφορά ύψους 187.065,58 €, β) στη χρήση 2019, προέκυψε διαφορά καθώς το σύνολο των πηγών κεφαλαίων/εσόδων ποσού 1.471.200,67 € δεν καλύπτει το σύνολο των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων που ανέρχεται σε 1.547.560,63 € και ως εκ τούτου προέκυψε αρνητική διαφορά ύψους 76.359,96 €.

Οι ως άνω διαφορές αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και επειδή δεν προκύπτει η πηγή/κατηγορία προέλευσής της, καταλογίστηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (άρθρο 8 και 9 της ΠΟΛ 1050/17.02.2014) προσαυξάνοντας το εισόδημα που δηλώθηκε κατά το ίδιο οικονομικό έτος.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο φορολογικός έλεγχος έχοντας διενεργήσει έλεγχο των τραπεζικών δεδομένων καθώς και των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας προσδιόρισε το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις γενικές φορολογικές διατάξεις και σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας (έμμεσες τεχνικές) και εξέλαβε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα το μεγαλύτερο εξ αυτών, ως κατωτέρω:

2018	Με έμμεσες τεχνικές	187.065,58	Με γενικές διατάξεις	-54.733,36
2019	Με έμμεσες τεχνικές	76.359,96	Με γενικές διατάξεις	0,00

Επειδή, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας είναι μεγαλύτερα των προσδιορισθέντων με τις γενικές διατάξεις, σύμφωνα με την οικεία έκθεση.

Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που ο έλεγχος έχει στη διάθεσή του καθώς και τα οριστικά συμπεράσματα, όπως αποτυπώνονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, προκύπτει, ότι πράγματι οι αναφερόμενες σε αυτήν ελεγχόμενες πιστώσεις δεν δύναται να χαρακτηριστούν ως αγνώστου πηγής, καθώς αυτές δύναται να προέρχονται από τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα που η ελεγχόμενη δήλωσε για τη χρήση 2019. Επιπλέον, από λοιπά δεδομένα που ο έλεγχος έχει στη διάθεσή του φαίνεται ότι σε αρκετές περιπτώσεις το ακριβές ποσό της κατάθεσης μεταφέρεται αυτούσιο εντός ολίγων ημερών σε λογαριασμό τρίτου, όπου και θα ηδύνατο να αποτελεί εξόφληση του ως άνω αναφερόμενου προμηθευτή της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, καθώς τα ελεγχόμενα ποσά αποτελούν υποσύνολο του συνολικού όγκου συναλλαγών μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων.

Οι ως άνω διαπιστώσεις, εντούτοις ουδόλως μεταβάλλουν τη μεθοδολογία και τα αποτελέσματα του ελέγχου, καθώς η προσφεύγουσα πληροί σε κάθε περίπτωση τα κριτήρια περί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως αναλυτικά προαναφέρθηκε και ως αναλυτικά παρουσιάζονται στην ως άνω αναφερόμενη Έκθεση Ελέγχου και συγκεκριμένα στην ενότητα 7.10 για τη χρήση 2018 και 8.10 για τη χρήση 2019.

Οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ως προς το 1^ο, 2^ο και 3^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1171/04.07.2013 κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα, η με αριθ. πρωτ..... «Επιστολή προς τον φορολογούμενο» με σκοπό τη συμπλήρωση των επισυναπτομένων σε αυτή τριών εντύπων, ήτοι:

- «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 01/01/2018»,
- «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 31/12/2019», και
- «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης –Μεταβολές – Υποχρεώσεις».

Η προσφεύγουσα ουδέποτε απάντησε στην ως άνω επιστολή.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1270/24-12-2013-Μεθοδολογία Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου προβλέπεται μεταξύ άλλων:

«.....ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους έμμεσων τεχνικών)

.....4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

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

Επειδή, σύμφωνα με την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο διενεργηθείς έλεγχος για τις υπό κρίση χρήσεις 2018 και 2019 προχώρησε στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών λαμβάνοντας υπόψη τα δηλωθέντα οικογενειακά της εισοδήματα για τα εν λόγω οικ. έτη όπως προέκυψαν από τα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., καθώς και τις πραγματικές οικογενειακές της δαπάνες για τις εν λόγω χρήσεις όπως προέκυψαν από τα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. καθώς και από τρίτες πηγές, και δεν λαμβάνεται υπόψη ο προσκομισθείς πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών της προσφεύγουσας, επειδή για το υπόλοιπο προς ανάλωση λήφθηκαν υπόψη οι τεκμαρτές δαπάνες. Από τον ανωτέρω έλεγχο, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα κατά την 31.12.2018 και 31.12.2019 δεν δύναται να επικαλεσθεί πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο.

Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, και οι οποίες επισύρουν την επιβολή των φόρων και συναφών κυρώσεων. Ο φορολογικός έλεγχος, έλαβε υπόψη του, τις ισχύουσες διατάξεις για τα υπό κρίση έτη, το σύνολο των προσκομισθέντων υπομνημάτων της προσφεύγουσας πριν και μετά τη σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων (άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ.), καθώς και όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία και ευρήματα του ελέγχου. Απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά, τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, λαμβάνοντας υπόψη, όλα τα διαθέσιμα στοιχεία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. υποβληθείσα ηλεκτρονικά ενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 104.514,30 €

2) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 39.509,24 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.