



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 26/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1060

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ:

α) της υπ' αριθ./27.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

β) της υπ' αριθ./27.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./27.12.2022 και/27.12.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2023ΕΜΠ/19.05.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, 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, καθώς και το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2023ΕΜΠ/19.05.2023 συμπληρωματικό υπόμνημά της, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./27.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, ασκούσα ατομική επιχείρηση (ψητοπωλείο), για το φορολογικό έτος 2016, κύριος φόρος ποσού 7.974,27€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 3.987,14€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 826,09€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 12.787,50€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ και συγκεκριμένα της ανάλυσης ρευστότητας από την οποία διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας της που προέρχεται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, ποσού 32.457,22€.

Με την υπ' αριθ./27.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2017, κύριος φόρος ποσού 12.392,43€,

πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 6.196,22€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.708,47€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 20.297,12€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ και συγκεκριμένα της ανάλυσης ρευστότητας από την οποία διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας της που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, ποσού 45.099,29€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 27/12/2022 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη πλήρωση των τιθέμενων προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ΚΦΕ και 27 του ΚΦΔ περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
2. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: *«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, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: *«1. Με τις διατάξεις του*

άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του 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... 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. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς

επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 27/12/2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ προκύπτει ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της προαναφερθείσας απόφασης διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι το ποσό του δηλούμενου (πραγματικού) εισοδήματος της προσφεύγουσας (320,89€ το 2016 και 640,31€ το 2017) δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (9.160,38€ το 2016 και 8.169,72€ το 2017), όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος, το ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης και τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τρίτα πρόσωπα στο πλαίσιο εφαρμογής της ΠΟΛ.1033/2014 (Β' 276) και καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ εγκρίθηκε η υπ' αριθ. πρωτ./29.11.2022 εισήγηση του ελεγκτή για εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας (σελ. 12 – 22).

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η αιτιολογία του ελέγχου είναι γενικόλογη σε ό,τι αφορά τις προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013. Ωστόσο, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, η ελεγκτική αρχή προέβη στην ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπου διαπίστωσε ότι οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης της προσφεύγουσας υπερέβαιναν τα δηλούμενα εισοδήματά της σε αμφότερα τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σε κάθε περίπτωση, οι δαπάνες διαβίωσής της ποσού 623,00€ το 2016 και 2.277,59€ το 2017, όπως προσδιορίζονται στον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας στην έκθεση ελέγχου (σελ. 13), καλύπτονται από το ετήσιο ποσό διατροφής που λάμβανε από τον πρώην σύζυγό της, ύψους 4.800,00€ ετησίως. Ωστόσο, το ποσό της διατροφής δεν έχει συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός της αλλά ακόμη και αν γινόταν δεκτός ο εν λόγω ισχυρισμός, το ύψος των προσωπικών δαπανών διαβίωσής της,

συμπεριλαμβανομένων των τοκοχρεωλυτικών δόσεων απόσβεσης δανείων (στεγαστικού και καταναλωτικού), ασφαλίσεων και φόρων, προσδιορίστηκε σε 9.160,38€ το 2016 και 8.169,72€ το 2017 και συνεπώς, δε θα καλυπτόταν ούτε και στην περίπτωση αυτή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη πλήρωσης των τιθέμενων προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ν.4172/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: *«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».*

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».*

Επειδή, με το άρθρο 23 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες*

των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ίδιου Κώδικα 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ Β' 474) Απόφαση ΓΓΔΕ ορίζεται ότι: «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 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 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,... 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 υπόψη 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 τιμαφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαφών 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 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσβαίσεως φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής: • Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου 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 φορολογουμένου 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 φορολογουμένου 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 αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου. Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους 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 φορολογουμένου/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 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογουμένου. Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογουμένου 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, με την ΠΟΛ.1259/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ.1050/2014 και διευκρινίστηκε ότι: «...2 Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ.1270/24.12.2013. Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1270/2013 διευκρινίστηκε ότι: «...10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα: Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης...».

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, στο άρθρο 15 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «... 3. Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα

επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊστάμενους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1... 4. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει απόφαση με την οποία ορίζονται ορισμένες κατηγορίες προσώπων που υποχρεούνται να παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες, σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές τους με φορολογούμενους, οι όροι και οι προϋποθέσεις για την παροχή αυτών των πληροφοριών, καθώς και οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1033/2014 (ΦΕΚ Β' 276) Απόφαση ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1054/2015 (ΦΕΚ Β' 495) καθορίστηκαν οι υποχρεώσεις πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, ιδρυμάτων πληρωμών, Ελληνικών Ταχυδρομείων, Εταιριών Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ιδιωτικών θεραπευτηρίων, ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, εταιριών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, εταιριών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, για το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ΚΦΔ.

Επειδή, με το άρθρο 39 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον 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, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: *«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».*

Επειδή, με το άρθρο 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: *«Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».*

Επειδή, με την ΠΟΛ.1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι: *«Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία*

διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του...».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 27/12/2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή, συνεκτιμώντας τις πληροφορίες που παρείχε η προσφεύγουσα για την περιουσιακή της κατάσταση διά του ερωτηματολογίου για τον τρόπο διαβίωσης – μεταβολές – υποχρεώσεις και για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά την 01/01/2016, την 31/12/2016, την 01/01/2017 και την 31/12/2017, και αξιολογώντας τα στοιχεία που έλαβε από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 3 ΚΦΔ, τις πληροφορίες και τα στοιχεία που απέστειλαν τρίτοι στην ΑΑΔΕ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου, τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητάς της, τις υποβληθείσες δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που αντλήθηκαν από το Taxis, αλλά και το υπ’ αριθ. πρωτ./16.12.2022 υποβληθέν υπόμνημα της προσφεύγουσας επί του με α/α/30.11.2022 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ, προσδιόρισε τις κάτωθι πηγές και αναλύσεις κεφαλαίων και εσόδων:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ		
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	9.733,78	5.635,78
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		

4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	54.839,28	60.569,63
5. Έσοδα από λοιπές πηγές		
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π		
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		
ΣΥΝΟΛΟ	64.573,06	66.205,41
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	5.635,78	4.981,85
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		
3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)		
6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	47.630,95	59.180,60
7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	30.878,77	33.122,33
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	8.304,64	5.717,46
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	232,74	174,67
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.724,40	5.850,20
11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	623,00	2.277,59
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		
13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.		
15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους /ων		
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	97.030,28	111.304,70
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2016	2017
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	64.573,06	66.205,41
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	97.030,28	111.304,70
Υπόλοιπο	-32.457,22	-45.099,29

Το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε βάσει της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης της ρευστότητας, ως μεγαλύτερο του προσδιορισθέντος βάσει των γενικών διατάξεων φορολογητέου εισοδήματος.

Τουτέστιν, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε αρνητική διαφορά μεταξύ του αθροίσματος των πηγών κεφαλαίων/εσόδων και του αθροίσματος των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων για το φορολογικό έτος 2016 ποσού 32.457,22€ και για το φορολογικό έτος 2017 ποσού 45.099,29€. Η εν λόγω αρνητική διαφορά, δη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013 και υποκείμενη σε φόρο, βάσει του συντελεστή που ορίζεται με το άρθρο 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου.

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

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εκ παραδρομής δε συμπεριέλαβε διαθέσιμα μετρητά που είχε εις χείρας της κατά την 31^η/12/2015, ύψους 157.000,00€, όπως προκύπτει από τον συνυποβληθέντα πίνακα πραγματικών εισοδημάτων των ετών 1997 – 2015. Ωστόσο, η αναγραφή διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης στο έντυπο περιουσιακών στοιχείων είναι δεσμευτική για τον φορολογούμενο, ο οποίος φέρει το βάρος της απόδειξης σε περίπτωση που προβεί σε οποιαδήποτε συμπλήρωση των περιουσιακών του στοιχείων. Ακόμη και στην περίπτωση που γίνει δεκτό ότι η προσφεύγουσα εκ παραδρομής δε δήλωσε μετρητά που είχε διαθέσιμα εκτός τραπεζικού συστήματος κατά την 31^η/12/2015, το ύψος αυτών δε δύναται να προσδιοριστεί από τον συνυποβληθέντα πίνακα πραγματικών εισοδημάτων διότι στον εν λόγω πίνακα δεν έχουν συμπεριληφθεί οι πραγματικές ετήσιες δαπάνες (πλην των καταβληθέντων φόρων) των επικαλούμενων ετών 1997 – 2015. Σημειώνεται δε ότι, η προσφεύγουσα δήλωσε ζημιές από την άσκηση της ατομικής επιχειρηματικής της δραστηριότητας ποσού 3.101,93€ στο έτος 2011, 49.180,99€ στο έτος 2012, 13.359,81€ στο έτος 2013, 8.956,77€ στο έτος 2014, 14.812,79€ στο έτος 2015, 23.670,44€ στο έτος 2016 και 32.155,88€ στο έτος 2017. Εξάλλου, η προσφεύγουσα από το έτος 2011 και εντεύθεν φορολογείται με βάση τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού ελάχιστης φορολογίας καθώς το εισόδημά της δεν επαρκεί για την κάλυψη των αντικειμενικών

δαπανών διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, μη έχοντας διαθέσιμο ποσό προς ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι στο άθροισμα των πηγών εσόδων/κεφαλαίων πρέπει να συνυπολογιστεί και ποσό 4.800,00€ σε κάθε έτος, που αντιστοιχεί στο ποσό της διατροφής τέκνων που λάμβανε από τον πρώην σύζυγό της. Προς τούτου, η προσφεύγουσα προσκομίζει το από 16/04/2014 ιδιωτικό συμφωνητικό ρύθμισης επιμέλειας τέκνων, επικοινωνίας και διατροφής μεταξύ της ίδιας και του συζύγου της (ΑΦΜ), με το οποίο συμφωνήθηκε η καταβολή διατροφής των ανήλικων τέκνων ύψους 400,00€ μηνιαίως, συνοδευόμενο από τραπεζικά παραστατικά πίστωσης των ποσών της διατροφής. Μολονότι τα ποσά της διατροφής των ανήλικων τέκνων που έλαβε η προσφεύγουσα δε συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση ετών, εν τούτοις συνιστούν εισροή κεφαλαίων και πρέπει να συνυπολογιστούν στη στήλη των πηγών κεφαλαίων/εσόδων, στο πεδίο λοιπά έσοδα πάσης φύσεως (φορολογητέα ή μη), περιορίζοντας ισόποσα τη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα συνυπολόγισε στις πηγές κεφαλαίων/εσόδων το ποσό των δανείων για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση των οποίων καταβλήθηκε ποσό 8.304,64€ στο έτος 2016 και 5.717,46€ στο έτος 2017. Σε κάθε περίπτωση, όπως επισημαίνει, τα εν λόγω ποσά δεν έπρεπε να συμπεριληφθούν στις αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων διότι καταβάλλονται από τον πρώην σύζυγό της, κατόπιν του από 16/06/2014 ιδιωτικού συμφωνητικού διανομής κοινών περιουσιακών στοιχείων και οικοσκευής. Στη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων πράγματι περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα, μεταξύ αυτών και των ληφθέντων δανείων, που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Ωστόσο, σύμφωνα με τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση, το μεν στεγαστικό δάνειο ύψους 40.000,00€ λήφθηκε στις 07/08/2008, το δε καταναλωτικό δάνειο ύψους 8.504,55€ λήφθηκε στις 15/07/2010 και όχι κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Επιπλέον, ακόμα και στην περίπτωση που γίνει δεκτό ότι ο πρώην σύζυγος είναι ο πραγματικός καταβάλλων των τοκοχρεωλυτικών δόσεων, τούτο δεν αναιρεί το γεγονός ότι η προσφεύγουσα βαρύνεται ως δικαιούχος των δανείων και οφειλέτης των δόσεων. Δύνατο ωστόσο να αυξηθεί ισόποσα το άθροισμα της στήλης πηγών κεφαλαίων/εσόδων, εφόσον είχε υποβληθεί δήλωση άτυπης δωρεάς για τα εν λόγω ποσά.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα έχει συμπεριλάβει στις αναλώσεις κεφαλαίων ποσά φόρων ύψους 2.327,17€ για το έτος 2016 και 4.200,00€ για το έτος 2017 που αφορούν ΦΠΑ, ΦΜΥ και λοιπούς παρακρατούμενους φόρους που δε βαρύνουν την ίδια, όπως και ο ΕΝΦΙΑ έτους 2017 ποσού 258,98€. Από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι πράγματι η ελεγκτική αρχή συμπεριέλαβε στη στήλη των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων ποσά που καταβλήθηκαν εντός των υπό κρίση φορολογικών ετών και ειδικότερα, στο έτος 2016, ήτοι ποσό άμεσων φόρων (εισοδήματος και ΕΝΦΙΑ) ύψους 1.397,23€ και ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων ύψους 2.327,17€, ήτοι συνολικό ποσό 3.724,40€ και στο έτος 2017 ποσό άμεσων φόρων (εισοδήματος και ΕΝΦΙΑ) ύψους 1.649,98€ και ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων ύψους 4.200,12€, ήτοι συνολικό ποσό 5.854,20€.

Ωστόσο, στο πεδίο «Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής» της στήλης των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων καταχωρούνται φόροι, εισφορές και τέλη που βαρύνουν την ίδια την προσφεύγουσα. Διαφορετικά, η είσπραξη του ΦΠΑ των πωλήσεων έπρεπε να προσαυξήσει το άθροισμα των Πηγών κεφαλαίων/εσόδων, οι δε παρακρατούμενοι φόροι να μειώσουν την αξία των επιχειρηματικών δαπανών στη στήλη των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων. Ως εκ τούτου, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή συμπεριέλαβε στη στήλη των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων ποσά φόρων ύψους 2.327,17€ για το έτος 2016 και 4.200,00€ για το έτος 2017 που αφορούν σε πληρωμές ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος με βάση την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός, ως ανωτέρω σκεπτικό, ενώ κατά τα λοιπά απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Βάσει των ανωτέρω, ο πίνακας «Πηγών κεφαλαίων/εσόδων – Αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων», της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της ανάλυσης της ρευστότητας της προσφεύγουσας τροποποιείται ως κάτωθι:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ		
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	9.733,78	5.635,78
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		

4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	54.839,28	60.569,63
5. Έσοδα από λοιπές πηγές		
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π		
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	4.800,00	4.800,00
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		
ΣΥΝΟΛΟ	69.373,06	71.005,41
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	5.635,78	4.981,85
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		
3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)		
6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	47.630,95	59.180,60
7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	30.878,77	33.122,33
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	8.304,64	5.717,46
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	232,74	174,67
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	1.397,25	1.650,08
11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	623,00	2.277,59
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		
13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.		
15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους /ων		
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	94.703,13	107.104,58
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2016	2017
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	69.373,06	71.005,41
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	94.703,13	107.104,58
Υπόλοιπο	-25.330,07	-36.099,17

Η δε προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, περιορίζεται στο ποσό των 25.330,07€ στο έτος 2016 και στο ποσό των 36.099,17€ στο έτος 2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./26.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

- α) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./27.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, και
- β) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./27.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./27.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Βάσει απόφασης - ελέγχου
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισόδημα από ακίνητα	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισόδημα από κεφάλαιο	0,85	0,85	0,85	0,00
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013		32.457,22	25.330,07	-7.127,15
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης	12.439,11			0,00
Φορολογητέο εισόδημα	12.439,96	32.458,07	25.330,92	-7.127,15
Φόρος που αναλογεί	736,73	8.711,00	8.359,05	-351,95
Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ	0,12	0,12	0,12	0,00
Κύριος φόρος	736,61	8.710,88	8.358,93	-351,95
Διαφορά κύριου φόρου		7.974,27	7.622,32	-351,95
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		3.987,14	3.811,16	-175,98
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		826,09	432,87	-393,22
Σύνολο φόρου για καταβολή		12.787,50	11.866,35	-921,15

**Υπ' αριθ./27.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Βάσει απόφασης - ελέγχου
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισόδημα από ακίνητα	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισόδημα από κεφάλαιο	0,35	0,35	0,35	0,00
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013		45.099,29	36.099,17	-9.000,12
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης	11.319,69			0,00
Φορολογητέο εισόδημα	11.320,04	45.099,64	36.099,52	-9.000,12
Φόρος που αναλογεί	490,38	12.882,81	11.912,78	-970,03
Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ	0,05	0,05	0,05	0,00
Κύριος φόρος	490,33	12.882,76	11.912,73	-970,03
Διαφορά κύριου φόρου		12.392,43	11.422,40	-970,03
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		6.196,22	5.711,20	-485,02
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		1.708,47	1.072,47	-636,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		20.297,12	18.206,07	-2.091,05

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.