

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.g
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α΄ 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β΄ 6009),

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Τ.Κ. του ομώνυμου, Τ.Κ., κατά : α) της με αριθμ./19-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, β) της με αριθμ./19-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, γ) της με αριθμ./19-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, δ) της με αριθμ./19-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**19-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 8.041,17€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ν. 4174/2013 ύψους 4.020,59€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 794,63€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 12.856,39€.

Με την υπ' αριθμ./**19-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 5.516,74€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ν. 4174/2013 ύψους 2.758,37€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 384,69€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 8.659,80€.

Με την υπ' αριθμ./**19-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ.

περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 7.521,71€ βάσει δήλωσης σε 6.648,61€ βάσει ελέγχου.

Με την υπ' αριθμ.//19-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 8.250,81€ βάσει δήλωσης σε 7.377,71€ βάσει ελέγχου.

Η προσφεύγουσα έχει κατάσταση παροχής γευμάτων από κέντρο διασκέδασης. Παράλληλα, παρέχει υπηρεσίες catering σε ιδιωτικές οικίες και επαγγελματικούς χώρους με ενοικίαση καθισμάτων. Επίσης, ασχολείται με καλλιέργεια και πώληση κερασιών και ροδάκινων. Μέχρι και σήμερα τηρεί τις φορολογικές της υποχρεώσεις και δεν υπάρχουν ληξιπρόθεσμες οφειλές στο Ελληνικό Δημόσιο.

Η προσφεύγουσα υποβλήθηκε σε έλεγχο με την αριθμ.//03-05-2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με τη με αρ. πρωτ.//10-05-2019 συστημένη επιστολή. Η ανωτέρω εντολή αντικαταστάθηκε με την με αρ.//29-12-2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με τη με αρ. πρωτ.//11-04-2022 συστημένη επιστολή.

Ο έλεγχος κοινοποίησε με συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ.//07-04-2022, αίτημα παροχής πληροφοριών, προκειμένου η προσφεύγουσα να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων 2016 και 2017, στο οποίο ανταποκρίθηκε εμπρόθεσμα.

Από τον έλεγχο των κερδών διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα παρουσίασε μεγάλες ζημίες στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και ο έλεγχος έκρινε ότι υπήρχε η αναγκαιότητα για άρση τραπεζικού απορρήτου. Με τη με αρ. πρωτ.//12-06-2019 απόφαση εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών για τα έτη 2016 και 2017. Ωστόσο, από την επεξεργασία των δεδομένων και την ανάλυση των πιστώσεων των λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι δεν προκύπτουν επαρκή αποτελέσματα, διότι το σύνολο των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών είναι μικρότερο από το σύνολο των δηλουμένων ακαθάριστων εσόδων.

Το εισόδημα από επιχειρηματική και αγροτική δραστηριότητα ελέγχθηκε και βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που έγιναν προσδιορίστηκε ως εξής:

Φορολογικό έτος 2016

Ζημίες χρήσης από επιχειρηματική δραστηριότητα	-30.078,85
--	------------

Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00
Πλέον αποκρυφθέντα ακαθάριστα έσοδα	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου από επιχειρηματική δραστηριότητα	-30.078,85
Κέρδη χρήσης από αγροτική δραστηριότητα	4.795,85
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00
Πλέον αποκρυφθέντα ακαθάριστα έσοδα	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου από αγροτική δραστηριότητα	4.795,85

Φορολογικό έτος 2017

Ζημίες χρήσης από επιχειρηματική δραστηριότητα	-22.103,90
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	301,78
Πλέον αποκρυφθέντα ακαθάριστα έσοδα	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου από επιχειρηματική δραστηριότητα	-21.802,12
Κέρδη χρήσης από αγροτική δραστηριότητα	3.506,72
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00
Πλέον αποκρυφθέντα ακαθάριστα έσοδα	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου από αγροτική δραστηριότητα	3.506,72

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην με αρ./22-06-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2016, τα αρχεία που απέστειλαν οι φορείς στη βάση δεδομένων της ΑΑΔΕ δυνάμει της ΠΟΛ 1033/2014 και στοιχεία από πληρωμές μέσα από το σύστημα TAXIS και των τραπεζικών λογαριασμών, διαπιστώθηκαν τα εξής:

ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	
Κέρδη από αγροτική δραστηριότητα	4.795,85	ΕΝΦΙΑ 2016	255,93
Τόκοι προ φόρου ημεδαπής προέλευσης	0,13	Φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2015	2.944,33
Επίδομα παιδιού	320,04	Τέλη κυκλοφορίας	337,00
ΕΛΓΑ αποζημιώσεις Φ.Π.	1.450,68	Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	5.386,97
Επίδομα πετρελαίου θέρμανσης	243,75	Φόρος αμοιβών από επιχειρ. δραστηρ. Αρ. 64 ν 4172/2013	140,00
ΕΟΠΠΥ	100	Συναλλαγές μέσω καρτών πληρωμής (άρθρο 1.4.δ ΠΟΛ 1033/2014)	2.615,50
		Εταιρίες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας (Άρθρο 5 ΠΟΛ 1033/2014)	1.613,65
		Εταιρίες παροχής ηλεκτρικής ενέργειας	350,40

		(Άρθρο 6 ΠΟΛ 1033/2014)	
		Ασφάλειες ζωής, σεισμού	309,09
ΣΥΝΟΛΟ	6.910,45	ΣΥΝΟΛΟ	13.952,87

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην με αρ./24-06-2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2017, τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014 και στοιχεία από πληρωμές μέσα από το σύστημα TAXIS και των τραπεζικών λογαριασμών, διαπιστώθηκαν τα εξής:

ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	
Κέρδη από αγροτική δραστηριότητα	3.506,72	ΕΝΦΙΑ 2017	153,57
Τόκοι προ φόρου ημεδαπής προέλευσης	0,13	Φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2016	4.480,93
Επίδομα παιδιού	320,04	Τέλη κυκλοφορίας	337,00
ΕΛΓΑ αποζημιώσεις Φ.Π.	1.746,36	Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	5.384,97
Επίδομα πετρελαίου θέρμανσης	243,75	Φόρος αμοιβών από επιχειρ. δραστηρ. Αρ. 64 ν 4172/2013	120,00
		Συναλλαγές μέσω καρτών πληρωμής (άρθρο 1.4.δ ΠΟΛ 1033/2014)	3.195,49
		Εταιρίες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας (Άρθρο 5 ΠΟΛ 1033/2014)	4.491,96
		Εταιρίες παροχής ηλεκτρικής ενέργειας (Άρθρο 6 ΠΟΛ 1033/2014)	439,40
		Ασφάλειες ζωής, σεισμού	287,54
		Πρόστιμο αρ 54 ν 4174/2013	100,00
ΣΥΝΟΛΟ	5.817,00	ΣΥΝΟΛΟ	18.990,64

Από τα ανωτέρω προέκυψε ότι το δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσας στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με βάση τις προβλεπόμενες στο αρ. 27 του ν. 4174/2013 μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Εφαρμόζοντας τις διατάξεις της ΠΟΛ 1050/17-02-2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/2014 και τις οδηγίες της Ε 2015/31-01-2020, προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει τα έσοδα της προσφεύγουσας, κατέφυγε στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και πιο συγκεκριμένα στη μέθοδο της ανάλυσης της ρευστότητας, καθώς πρόκειται για φυσικό πρόσωπο του οποίου το δηλούμενο ποσό εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων κατά τα ελεγχόμενα έτη, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του ερωτηματολογίου και των διαθέσιμων

περιουσιακών στοιχείων, των δικαιολογητικών και κινήσεων λογαριασμών και των στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεση της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση την έμμεση τεχνική της ρευστότητας όπως παρουσιάζεται ακολούθως:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ 1/1/2016-31/12/2017					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	1.033,72	2.166,61	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	2.166,61	723,23
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0,00	0,00	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	43.393,21	34.499,54	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές (ΕΝΟΙΚΙΑ-ΑΓΡΟΤΙΚΑ)	320,04	320,04	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	227,64	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	1.794,43	1.746,36	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	47.409,25	37.614,15

7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00	7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	20.150,27	14.623,73
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.	0,00	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	5.386,97	5.384,75
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,13	0,13	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	0,00	287,54
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.677,26	5.191,50
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	4.888,64	8.126,85
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00
	0,00	0,00	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00	0,00
	0,00	0,00	15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00
	0,00	0,00	16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	46.541,53	38.976,43	ΣΥΝΟΛΟ	83.906,64	71.951,75
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ			2016	2017	
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων			46.541,53	38.976,43	
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν			83.906,64	71.951,75	
Υπόλοιπο			-37.365,11	-32.975,32	

Ακολούθως και σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1050/2014 προσδιορίστηκε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων χρήσεων μετά την σύγκριση ανά φορολογική περίοδο του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις με το φορολογητέο εισόδημα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου,

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε το υπ' αριθμ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες Προσωρινές Πράξεις Μερικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2016 και 2017. Τα ανωτέρω κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα στις 09/08/2022, προκειμένου να λάβει γνώση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να καταθέσει τις απόψεις της ή τυχόν αντιρρήσεις, εφόσον το επιθυμούσε, εντός προθεσμίας 20 ημερών από την επίδοσή τους, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα, κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. εμπρόθεσμα τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου και των Προσωρινών Διορθωτικών Προσδιορισμών του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ των ελεγχόμενων ετών με την υπ' αριθμ. πρωτ./29-08-2022 έγγραφη απάντησή της και στη συνέχεια με το με αρ. πρωτ./2022 συμπληρωματικό της υπόμνημα, οι ισχυρισμοί της οποίας έγιναν εν μέρει δεκτοί και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις βάσει των παρακάτω πινάκων προσδιορισμού φορολογητέου εισοδήματος.

(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(στ)= [(ε)-(β)]
Χρήση	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης Ελέγχου
2016	4.795,98	31.825,13	4.795,98	31.825,13	27.029,15

(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(στ)= [(ε)-(β)]
Χρήση	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης Ελέγχου
2017	3.506,85	24.173,86	3.506,85	24.173,86	20.667,01

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/19-10-2022 ενδικοφανή προσφυγή, Η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αυθαίρετη και ανατιολόγητη, μη νόμιμη και οφειλόμενη σε κακή εκτίμηση των αποδείξεων και σε παραβίαση των διδαγμάτων της κοινής πείρας, τόσο κατά την εκτίμηση των προσκομιζόμενων αποδείξεων, όσο και την απόρριψη των νόμιμων ισχυρισμών της από τον έλεγχο αναφορικά με : α) του ερειδόμενου στο από 08-01-2018 ιδιωτικό συμφωνητικό αναγνώρισης οφειλής τριών χιλιάδων ευρώ (3.000,00€) προς τον, β) τη σώρευση μετρητών 2.000,00€ από αποταμιεύσεις του έτους 2015, γ) με τα χρηματικά διαθέσιμα τριών χιλιάδων ευρώ που είχαν συγκεντρωθεί από οικονομίες προηγούμενων ετών από χρηματικές δωρεές που έγιναν προς τον υιό της από συγγενείς και τον νονό του, δ) τον ισχυρισμό της, ότι ο πρώην σύζυγός της, της κατέβαλλε άτυπα κάθε μήνα για τα έτη 2016 και 2017 διακόσια ευρώ διατροφή για τον τότε ανήλικο υιό τους, ε) την υπ' αρ./25-04-2012 εξοφλητική απόδειξη της ασφαλιστικής εταιρείας, ποσού 5.304,23€ του υπ' αρ. συμβολαίου ζωής του υιού της, από την οποία αποδεικνύεται ότι την ως άνω ημερομηνία έλαβε το παραπάνω ποσό το οποίο ανάλωσε κατά την ελεγχόμενη χρήση.
2. Έλλειψη νομίμου και επαρκούς αιτιολογίας, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις των άρθρων 28 παρ.2 και 64 του Ν.4174/2013 και του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 Κ.Δ.Δ.
3. Μη νόμιμη και εσφαλμένη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας - Παράβαση κατ' ουσίαν της διάταξης του άρθρου 28 Ν. 4172/2013.
4. Αοριστία της έκθεσης ελέγχου
5. Μη νόμιμη η επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης, καθότι αντίκειται στην συνταγματική αρχή της αναλογικότητας του αρ. 25§1 του Συντάγματος
6. Αντισυνταγματικότητα της διατήρησης του τέλους επιτηδεύματος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό (περί ανατιολόγητης και κακής εκτίμησης των προσκομιζόμενων στοιχείων):

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 23 του ν. 4174/2013: 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και

μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.[...]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων 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 άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « *Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».*

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση όπως αναφέρεται και στην από 19/09/2022 έκθεση ελέγχου εισοδήματος, η προσφεύγουσα προσκόμισε μία φωτοτυπία (χωρίς πρωτότυπες υπογραφές) από ένα συμφωνητικό αναγνώρισης οφειλής, όπου αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα οφείλει ποσό τριών χιλιάδων (3.000,00€) προς τον και της, κάτοικο, λόγω χρηματικού δανείου που της χορήγησε τμηματικά εντός του έτους 2017 και ότι ήταν υποχρεωμένη να του το επιστρέψει άτοκα, το αργότερο μέχρι την 31-12-2018. Στις 19/10/2022 ο κατέθεσε ενόρκως στο Ειρηνοδικείο, επιβεβαιώνοντας τα ανωτέρω. Ωστόσο υφίστανται τυπικά και ουσιαστικές ελλείψεις που καθιστούν αναπόδεικτο τον ισχυρισμό και αυτό διότι: α) Δεν υπάρχει δανειακή σύμβαση με βέβαια ημερομηνία, β) δεν έχει πληρωθεί χαρτόσημο δανείου 3,6% για δάνειο από τρίτο πρόσωπο, γ) προσκομίσθηκε μια απλή φωτοτυπία αναγνώρισης οφειλής, χωρίς να αποδεικνύεται η δανειοδότηση, δ) δεν προσκομίσθηκαν

κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, όπου να φαίνεται η κατάθεση έστω και τμηματικά ποσών από τον προς την προσφεύγουσα, ούτε έστω η αποπληρωμή αυτού.

Επειδή, όπως αναλυτικά διατυπώθηκαν στην από 19.09.2022 έκθεση ελέγχου εισοδήματος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μετρητών 2.000,00€ από αποταμιεύσεις κατά τα έτη 2015, 2016 και 2017 απορρίφθηκε, καθόσον σύμφωνα με την ΠΟΛ.1050/17.02.2014 άρθρο 7 και την ΠΟΛ.1270/2013 ,

« 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 εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.»

Η προσφεύγουσα κατά τα προηγούμενα φορολογικά έτη σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις εμφανίζει ζημίες. Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα παρουσιάζει την παρακάτω εικόνα σύμφωνα με τις δηλώσεις Φορολογίας εισοδήματος της:

Οικ. Έτος	Διαχειριστική Περίοδος		Ακαθάριστα Έσοδα	Κέρδη(Φ.Π.)	Ζημιές(Φ.Π.)
2018	01/01/2017	31/12/2017	30.057,94	0,00	21.802,12
2017	01/01/2016	31/12/2016	37.272,05	0,00	30.078,85
2016	01/01/2015	31/12/2015	29.958,22	0,00	33.261,40
2015	01/01/2014	31/12/2014	36.700,13	0,00	17.477,81
2014	01/01/2013	31/12/2013	31.474,64	0,00	21.509,14
2013	01/01/2012	31/12/2012	36.616,14	0,00	40.183,67
2012	01/01/2011	31/12/2011	79.239,49	13.748,05	0,00

Από τον έλεγχο ρευστότητας και από τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας προέκυψε ότι όλες οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά τα εν λόγω έτη έχουν εξοφληθεί, εκτός του λογαριασμού

κινητής τηλεφωνίας από την ποσού 3.557,46 Ευρώ και του υπ' αρ./31-12-2017 τιμολογίου παροχής υπηρεσιών του λογιστή συνολικής αξίας 744,00 Ευρώ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αποταμίευσης 2.000,00€ δεν ευσταθεί και δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για τα χρηματικά διαθέσιμα ποσού ύψους τριών χιλιάδων (3.000,00) Ευρώ που είχαν συγκεντρωθεί από οικονομίες της προηγούμενων ετών, από χρηματικές δωρεές που έγιναν προς τον γιο της, από τον παππού και την γιαγιά του κλπ. συγγενείς και τον νονό του, από τότε που γεννήθηκε και μέχρι το 2017, δεν ευσταθεί, καθώς δεν προσκομίσθηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, ενώ δεν προκύπτει από πουθενά η ύπαρξή τους και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί, καθόσον σύμφωνα με την ΠΟΛ.1050/17.02.2014 άρθρο 7 και την ΠΟΛ.1270/2013, το βάρος της απόδειξης δε, βαρύνει την ίδια.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αποταμίευσης 3.000,00€ δεν αποδεικνύεται και δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για την καταβολή χρημάτων από τον πρώην σύζυγό της ως άτυπη διατροφή για τον τότε ανήλικο γιό τους έγινε μερικώς αποδεκτός από τον έλεγχο, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελ. 41 και 42 της από 19.09.2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Ο έλεγχος αναγνώρισε ότι καταβλήθηκε στην προσφεύγουσα το ποσό των 1.540,00€ κατά τη χρήση 2016 και όχι ποσό 2.400,00€ βάσει των ισχυρισμών της. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί κατάθεσης άτυπης διατροφής ποσού 2.400,00€ από τον πρώην σύζυγο δεν αποδεικνύεται ως προς το αναφερόμενο ποσό και δεν γίνεται πλήρως αποδεκτός.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για την λήψη ποσού 5.304,23€ από την εξόφληση του με αρ. συμβολαίου ζωής του υιού της δεν ευσταθεί, καθώς η προσφεύγουσα προσκόμισε την υπ' αριθ./25.04.2012 εξοφλητική απόδειξη της ασφαλιστικής εταιρείας ποσού 5.304,23€ από την εξαργύρωση του με αρ. συμβολαίου ζωής του υιού της επικαλούμενη ότι ανάλωσε το ανωτέρω ποσό κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. Η χρονική απόσταση μεταξύ της είσπραξης του ποσού από την ασφαλιστική εταιρεία (2012) με την πληρωμή των αγορών - δαπανών της προσφεύγουσας κατά τα ελεγχόμενα έτη (2016 και 2017), όταν μάλιστα όλα τα ενδιάμεσα φορολογικά έτη παρουσιάζει ζημίες, καθιστούν τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ανεπαρκή και αναπόδεικτο.

Ως προς τον δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό (περί εσφαλμένης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών και αοριστίας της έκθεσης ελέγχου):

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 28§1,2 του ν. 4174/2013: 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.*».

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου § 5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης),

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 27§1 του ν. 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 28§1,2 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 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: «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](#).

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.[...]

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:

A. 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.

B. 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 ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για μη απόδειξη των προϋποθέσεων για τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι αβάσιμος, καθώς ο έλεγχος με την από 19.09.2022 έκθεση ελέγχου εισοδήματος στις σελ. 24 έως 26, απέδειξε ότι **το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της ελεγχόμενης και στα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης με αποτέλεσμα να συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 όπως διευκρινίσθηκαν με την ΠΟΛ 1050/17-2-2014 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/7-4-2014.**

Κατά συνέπεια ο παραπάνω ισχυρισμός είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 43^A του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομίας. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει

μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα και οι νομοθετικές πράξεις, όπως και κάθε κανόνας ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

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, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο ισχυρισμός περί του τέλους επιτηδεύματος προσβάλλεται με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή αβάσιμα και αλυσιτελώς, αφού η εν λόγω επιβάρυνση είχε ήδη περιληφθεί κατά την έκδοση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου των επίμαχων ετών, και δεν καταλογίστηκε με τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Τέλος, επειδή οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις χρήσεις 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017 προσβάλλονται χωρίς να αναφέρονται συγκεκριμένοι λόγοι και ισχυρισμοί που να δικαιολογούν τη συμπερίληψή τους στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./19-10-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την υπ' αριθμ. .../2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Φορ. έτος 2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	8.041,17€	8.041,17€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.020,59€	4.020,59€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	794,63€	794,63€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.856,39€	12.856,39€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Με την υπ' αριθμ./2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Φορ. έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	5.516,74€	5.516,74€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.758,37€	2.758,37€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	384,69€	384,69€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.659,80€	8.659,80€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

ΦΠΑ:

Με την υπ' αριθμ. .../2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2016 – 31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπολ. Φόρου για έκπτωση	6.648,61€	6.648,61€

Με την υπ' αριθμ. .../2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπολ. Φόρου για έκπτωση	7.377,71€	7.377,71€

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

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