



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/10/2021  
Αριθμός απόφασης: 3607

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

**2.** 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».

**3.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **28/04/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... επί της οδού ..... κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

α)Της υπ' αριθμ. .... /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2014

β)Της υπ' αριθμ. .... /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2015

γ)Της υπ' αριθμ. ....../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2016

Και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

**4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, 2015 και 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.**

**5.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**

**6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28/04/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

**α)Με την υπ' αριθμ. ....../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 69.409,28 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Δ.Φ. ποσού 34.704,64 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 9.357,59 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **114.071,51 ευρώ.****

**β)Με την υπ' αριθμ. ....../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 585,25 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Δ.Φ. ποσού 58,53 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 45,56 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.289,34 ευρώ.****

**γ)Με την υπ' αριθμ. ....../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 30.497,58 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Δ.Φ. ποσού 15.248,79 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.823,23 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **54.169,60 ευρώ.****

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 08/12/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., .....  
.....

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ. ....../2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος και από τις μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης ήτοι, α) της εφαρμογής των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος και β) των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 Ν.4174-2013 (και στη συγκεκριμένη περίπτωση της τεχνικής καθαρών τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά), το βάσει ελέγχου φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας ανά Φορολογικό Έτος προσδιορίσθηκε ως ακολούθως:

| ΦΟΡ.<br>ΕΤΟΣ | Φορολογητέο<br>Εισόδημα Βάσει<br>Δήλωσης | Φορολογητέο<br>Εισόδημα Ελέγχου<br>Βάσει Γενικών<br>Διατάξεων Φ.Ε. | Φορολογητέο<br>Εισόδημα Έλεγχου<br>Βάσει Έμμεσων<br>Τεχνικών Ελέγχου | Φορολογητέο Εισόδημα<br>Που Λαμβάνεται Υπ'<br>Όψιν Για τον<br>Προσδιορισμό Του<br>Φόρου Εισοδήματος |
|--------------|------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>2014</b>  | 47.217,11                                | 49.879,27                                                          | <b>257.548,26</b>                                                    | <b>257.548,26€</b>                                                                                  |
| <b>2015</b>  | 41.187,17                                | 43.465,02                                                          | 41.187,17                                                            | <b>43.465,02€</b>                                                                                   |
| <b>2016</b>  | 35.228,21                                | 109.290,85                                                         | <b>127.645,12</b>                                                    | <b>127.645,12€</b>                                                                                  |

Από τις ως άνω αναφερόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου, προκύπτει ότι με την εφαρμογή των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου προσδιορίζεται μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα για το Φορ. Έτος 2014 και το Φορ. Έτος 2016 από ότι με τις Γενικές Διατάξεις Φορολογίας Εισοδήματος και σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις, ο έλεγχος έλαβε υπόψη για τον υπολογισμό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος το φορολογητέο εισόδημα που προέκυψε με την εφαρμογή των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου. Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

**1<sup>ος</sup> Λόγος Προσφυγής:** Μη νόμιμη η διενέργεια του παρόντος ελέγχου επί τη βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 εξ επόψεως υποκειμένου και προϋποθέσεων ελέγχου. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τα φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, το εισόδημα τους μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Εν προκειμένω όπως προκύπτει από τις από 10-12-2020 Εκθέσεις Ελέγχου (Εισοδήματος και ΦΠΑ) της ελέγχουσας υπηρεσίας δεν διαπιστώθηκε καμία από τις προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

**2<sup>ος</sup> Λόγος Προσφυγής:** Μη νόμιμη η διενέργεια του παρόντος ελέγχου επί τη βάσει της έμμεσης τεχνικής της περ. ε της παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. Εν προκειμένω, ο παρόν έλεγχος διενεργήθηκε σε βάρος της επιχείρησης της πλην όμως αντί να εφαρμόσει την Α 1008/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ εφήρμοσε, κατά παράβαση του νόμου την προγενέστερη και γενικότερη ΠΟΛ.: 1050/2014, κατά παράβαση της οικείας νομοθεσίας.

**3<sup>ος</sup> Λόγος Προσφυγής:** Εσφαλμένη και μη νόμιμη η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά αναφορικά με τα μετρητά διαθέσιμα στις 31-12-2015. Εν προκειμένω, με την από 10-12-2020 έκθεση ελέγχου η ελεγκτική υπηρεσία δέχεται ότι τα διαθέσιμα μετρητά της στο τέλος κάθε περιόδου, ήτοι για τις 31-12-2013, για τις 31-12-2014, για τις 31-12-2015 και για τις 31-12-2015 ήταν μηδενικά. Πλην όμως η εν λόγω ελεγκτική επαλήθευση είναι εσφαλμένη, και μη νόμιμη επί τη βάσει μάλιστα των πορισμάτων της ίδιας της ελεγκτικής υπηρεσίας. Ειδικότερα, σύμφωνα με τον πίνακα που συνέταξε η ελεγκτική υπηρεσία, κατ' εφαρμογή της τεχνικής τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (Βλ. σελ. 30 της Έκθεσης ελέγχου), και τα πορίσματα του οποίου αποτελούν το έρεισμα των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, ενώ για το φορολογικό έτος 2014 φέρεται να υπάρχει διαφορά ποσού ακάλυπτων καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά ύψους 210.331,15 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2015 φαίνεται να υπάρχει πλεόνασμα μετρητών διαθέσιμων

87.846,72 ευρώ. Πλην όμως, η ελεγκτική υπηρεσία, κατά παράβαση των κανόνων της λογικής και της εξ αυτής απορρεούσης αρχής της συνέχειας της οικονομικής λειτουργίας του φυσικού προσώπου, δεν μεταφέρει το εν λόγω πλεόνασμα μετρητών στο επόμενο φορολογικό έτος, ήτοι το φορολογικό έτος 2016, το οποίο και ελέγχεται για το οποίο έχει υποστεί σχετικό καταλογισμό διαφοράς φορολογητέας ύλης 92.416,91 ευρώ (Βλ. σελ. 40 Έκθεσης ελέγχου), ως ποσό μετρητών διαθεσίμων που κατείχε εις χείρας της την 31-12-2015, και μάλιστα επί τη βάσει των αυστηρών πορισμάτων της ίδιας της ελεγκτικής αρχής.

**4ος Λόγος Προσφυγής: Μη νόμιμη και εσφαλμένη η αιτιολογία της έμμεσης τεχνικής ελέγχου των καταθέσεων μετρητών και δαπανών σε μετρητά.**

Εν προκειμένω, σχετικώς στην από 10-12-2020 Έκθεση Ελέγχου αναφέρεται ότι: “Ο έλεγχος κόψει τις ενδείξεις προσαύξηση περιουσίας μέσω αύξησης υπολοίπου τραπεζικών λογαριασμών και μέσου ύψους πρωτογενών τραπεζικών καταθέσεων τα οποία έρχονται σε δυσαναλογία με τα δηλωθέντα εισοδήματα έκρινε ότι η κατάλληλη μέθοδος για τον εντοπισμό τυχόν μη δηλωθείσες φορολογητέας ύλης, αποτελεί η τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων σε μετρητά.” Συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι εφαρμοσθείσα τεχνική είναι και η πλέον ενδεδειγμένη και κατά συνέπεια η νόμιμη, εξαιτίας του ότι εντόπισε ενδείξεις προσαύξησης περιουσίας μέσω της αύξησης του τραπεζικού υπαλλήλου και του μέσου ύψους των πρωτογενών τραπεζικών καταθέσεων. Πλην όμως αφενός μεν τα συμπεράσματα του ελέγχου είναι αόριστα, κατά το μέτρο ειδικά του μέσου ύψους πρωτογενών τραπεζικών καταθέσεων, καθώς ο έλεγχος δεν αναφέρει (ώστε να μπορεί να ελεγχθεί η κρίση του) ποιο ήταν το μέσο ύψος τραπεζικών καταθέσεων, ενώ περαιτέρω, ομοίως, δεν αναφέρει ποιο είναι το όριο του μέσου ύψους των τραπεζικών καταθέσεων, που έχει καθοριστεί είτε από το νομοθέτη είτε από τη διοίκηση, και η υπέρβαση του οδηγεί στην εφαρμογή της τεχνικής του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

**5ος Λόγος Προσφυγής: Μη νόμιμη και εσφαλμένη η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων στα φορολογικά έτη 2014 και 2016.** Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος που συντελέσθηκε επί τη βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, στα φορολογικά έτη 2014 και 2016, είναι μη νόμιμος και ακυρωτέος, καθόσον έρεισμά του αποτέλεσε η εφαρμογή διατάξεων μειωμένης κανονιστικής ισχύος, κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας του φόρου.

**6ος Λόγος Προσφυγής: Εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.** Εν προκειμένω, ο φορολογικός έλεγχος της ελεγκτικής υπηρεσίας προσδιόρισε τα διαθέσιμα χρηματικά υπόλοιπα κατ’ εφαρμογή της ΠΟΛ. 1259/2014, επί τη βάσει των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (Βλ. σελ. 28 Έκθεσης ελέγχου). Πλην όμως ο εν λόγω υπολογισμός πάσχει, καθώς τα διαθέσιμα μετρητά, ενός φυσικού προσώπου, και δη επιτηδευματία, δεν προκύπτουν επί τη βάσει των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Σημειωτέον δε, ότι στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος περιλαμβάνονται τα εισοδήματα των φορολογουμένων επί τη βάσει της αρχής του δεδουλευμένου και όχι την αρχή της ταμειακής βάσης.

**7ος Λόγος Προσφυγής: Μη νόμιμες και εσφαλμένες οι προσβαλλόμενες εν όψει του ότι δεν αποδίδουν συγκεκριμένη πλημμέλεια σε βάρος της.** Εν προκειμένω δε, η φορολογική διοίκηση, ούτε από τη

συνταχθείσες εκθέσεις ούτε από τα σώματα των καταλογιστικών του φόρου πράξεων της απέδωσε την πλημμέλεια της εσφαλμένης ή αναληθούς δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

**Επειδή στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 ορίζονται τα εξής:**

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

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

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

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

**Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) 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. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται 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 ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.**

**Επειδή, επίσης και στο άρθρο 3 της Α1008/2020 Απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» ορίζεται ότι η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης για υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά θα πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.**

**Επειδή και με την Ε 2015/2020 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .**

**«Ειδικότερα:**

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

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

**2.....**

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

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

**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.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013. 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.**

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**, σε κάθε περίπτωση με τα άρθρα 28 και 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

**άρθρο 28 παρ. 2**

«... Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

**άρθρο 64**

«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 τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...».

**Επειδή**, από τον 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 διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, έκδοση 15η, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, τ. Ι, παρ. 165].

**Επειδή** η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2014 και 2016 με την εφαρμογή έμμεσης μεθόδου καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

**Επειδή** στην οικεία έκθεση ελέγχου ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αναφέρονται τα εξής:

**«5.4 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ»**

Στις 24/02/2020 η ελεγχόμενη υπέβαλλε στην υπηρεσία μας το μηχανογραφικά τηρηθέν βιβλίο εσόδων-εξόδων της ατομικής της επιχείρησης, τις καταστάσεις απογραφής αποθεμάτων και τα εκδοθέντα στοιχεία της ατομικής της επιχείρησης για το σύνολο της ελεγχόμενης περιόδου καθώς και τα παραστατικά δαπανών για την περίοδο 01/01/2014-30/06/2014. Στις 10/03/2020 η ελεγχόμενη προσκόμισε τα παραστατικά δαπανών για την περίοδο 01/07/2014-31/12/2014 συνημμένα στο υπ' αριθμ. ....../2020 απαντητικό υπόμνημα της ελεγχόμενης.

Στις 15/05/2020 η ελεγχόμενη προσκόμισε στην υπηρεσία μας τα παραστατικά δαπανών της ατομικής της επιχείρησης για την περίοδο 01/01/2015-31/12/2015 και τέλος στις 28/05/2020 υπέβαλλε στην υπηρεσία μας τα παραστατικά δαπανών της ατομικής της επιχείρησης για την περίοδο 01/01/2016-31/12/2016.

#### **6.1 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (ν.4172/2013).**

##### **6.1.1 Εισόδημα από Επιχειρηματική δραστηριότητα (Άρθρα 21-29 Ν.4172/2013).**

##### **6.1.1.1 Διαπιστώσεις επί της εφαρμογής του Άρ. 21 παρ. 4 /Ν.4172-2013.**

##### **Διαπιστώσεις επί των πιστώσεων στους αλλοδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς.**

Ο έλεγχος από τα διαθέσιμα σε αυτόν στοιχεία (απαντητικά έγγραφα Δ.ΗΛΕ.Δ., Δ.ΥΠΗ.ΔΕ.Δ., τραπεζικά δεδομένα) δεν εντόπισε οποιοδήποτε τραπεζικό λογαριασμό/επενδυτικό στην ιδιοκτησία της ελεγχόμενης στην αλλοδαπή.

Ειδικότερα, ο έλεγχος διαπίστωσε βάσει των δεδομένων που παρέλαβε από τη Δ.ΗΛΕ.Δ. βάσει της ΠΟΛ 1033/2014, ότι η ελεγχόμενη απέστειλε αποκλειστικά εμβάσματα προς προμηθευτές της αλλοδαπής, ενώ δεν προέκυψε οποιοδήποτε έμβασμα προς λογαριασμό αλλοδαπής της ιδίας.

Η ελεγχόμενη συμπεριέλαβε το ποσό των **100,57€** ως εισόδημα από τόκους αλλοδαπής στον κωδικό 669 της Δ.Φ.Ε. Φορ. Έτους 2014. Σχετικά με το παραπάνω ποσό δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο οποιοδήποτε παραστατικό που να αποδεικνύει το ποιόν λογαριασμό αφορά.

##### **Διαπιστώσεις επί των πιστώσεων στους ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς.**

Ο έλεγχος έκρινε βάσει των διαθέσιμων σε αυτόν στοιχείων και λόγω σημαντικών ενδείξεων προσαύξησης περιουσίας η οποίας προέκυψε από αξιολόγηση των μεταβολών των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης και των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του Άρ.28/Ν.4172-2013, ότι σχετικά με την αξιολόγηση των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης θα πρέπει να εφαρμοστούν οι διατάξεις των Άρθρων 28/ν.4172/2013& 27/ν.4174/2013 (Εμμεσες Τεχνικές Ελέγχου).

##### **6.1.1.3 Διαπιστώσεις επί του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ατομική Επιχείρηση)**

##### **ΤΗΡΗΘΕΝΤΑ ΒΙΒΛΙΑ/ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

Κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2014-2016 η ελεγχόμενη διατηρούσε ατομική επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) για τη χρήση 2014 και των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) για τις χρήσεις 2015-2016.

Στον έλεγχο προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη το μηχανογραφημένο βιβλίο εσόδων-εξόδων και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα:

##### **Επαληθεύσεις βάσει πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης.**

Από την αξιολόγηση των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης δεν προέκυψαν στοιχεία που να υποδεικνύουν επιπλέον-μη δηλωθέντα έσοδα σχετιζόμενα με την ατομική της επιχείρηση. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος πραγματοποίησε δειγματοληπτικό έλεγχο κατά τον μήνα με τις μεγαλύτερες πωλήσεις του έτους (Ιούλιος) σε όλες τις πιστώσεις που αφορούσαν ονομαστικές καταθέσεις πελατών της ελεγχόμενης και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές σε σχέση με τα εκδοθέντα τιμολόγια.

**Σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των Άρθρων 21-29 ν.4172/2013 προέκυψαν τα κάτωθι:**

#### **ΦΟΡ.ΕΤΗ 2014-2016**

Ο έλεγχος προέβη στις ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζει το πρόγραμμα ελέγχου για πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1/1/2014 και μετά, βάσει της Απόφασης 1.293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

....

**Προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων & καθαρών κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα** . Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω και με βάση τα διαθέσιμα σε αυτόν στοιχεία, προσδιορίζει τα καθαρά κέρδη από την ατομική επιχείρηση της ελεγχόμενης ως εξής:

| Λογιστικός<br>Προσδιορισμός<br>Καθαρών Κερδών | Χρήση 2014          |                     | Χρήση 2015          |                     | Χρήση 2016          |                     |
|-----------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
|                                               | ΔΗΛΩΣΗΣ             | ΕΛΕΓΧΟΥ             | ΔΗΛΩΣΗΣ             | ΕΛΕΓΧΟΥ             | ΔΗΛΩΣΗΣ             | ΕΛΕΓΧΟΥ             |
| <b>Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας</b>              | <b>1.470.102,89</b> | <b>1.470.102,89</b> | <b>1.475.148,30</b> | <b>1.475.148,30</b> | <b>1.450.440,12</b> | <b>1.450.440,12</b> |
| Λιανική πώληση πρ.                            | 549,6               | 549,6               | 1.959,82            | 1.959,82            | 15.365,47           | 15.365,47           |
| Χονδρική πώληση πρ.                           | 1.466.569,49        | 1.466.569,49        | 1.469.892,72        | 1.469.892,72        | 1.433.426,38        | 1.433.426,38        |
| Λοιπά έσοδα                                   | 2983,8              | 2983,8              | 3.295,87            | 3.295,87            | 1.648,29            | 1.648,29            |
| <b>Κόστος πωληθέντων</b>                      | <b>915.502,98</b>   | <b>915.502,98</b>   | <b>836.677,83</b>   | <b>836.678,83</b>   | <b>658.842,79</b>   | <b>658.842,79</b>   |
| Απογραφή έναρξης                              | 285.218,21          | 285.218,21          | 413.824,12          | 413.825,12          | 580.488,08          | 580.488,08          |
| Αγορές Α ΥΛΩΝ                                 | 590.489,00          | 590.489,00          | 495.233,42          | 495.233,42          | 427.147,88          | 427.147,88          |
| Εισαγωγές                                     | 453.619,89          | 453.619,89          | 511361,57           | 511361,57           | 323.873,53          | 323.873,53          |
| Απογραφή λήξης                                | 413.824,12          | 413.824,12          | 583.741,28          | 583.741,28          | 675.919,90          | 675.919,90          |
| <b>Δαπάνες Βιβλίων</b>                        | <b>509.735,85</b>   | <b>509.735,85</b>   | <b>610.907,65</b>   | <b>610.907,65</b>   | <b>759.348,68</b>   | <b>759.348,68</b>   |
| Εισφορές σε ασφ. Ταμεία                       | 3.866,28            | 3.866,28            | 3.866,28            | 3.866,28            | 3.866,28            | 3.866,28            |
| Αμοιβές προσωπικού                            | 300.430,56          | 300.430,56          | 322.598,36          | 322.598,36          | 349.797,43          | 349.797,43          |
| Αμοιβές & έξοδα τρίτων                        | 29.510,38           | 29.510,38           | 85.386,59           | 85.386,59           | 161.402,45          | 161.402,45          |
| Παροχές τρίτων, φόροι, τέλη                   | 73.564,68           | 73.564,68           | 75.424,00           | 75.424,00           | 99.269,24           | 99.269,24           |
| ιδιόχρηση                                     | 0                   | 0                   | 0                   | 0                   | 0                   | 0                   |
| Διάφορα έξοδα                                 | 76.518,35           | 76.518,35           | 97.302,38           | 97.302,38           | 109.190,76          | 109.190,76          |
| Τόκοι & συναφή                                | 217                 | 217                 | 16651,08            | 16651,08            | 22.236,05           | 22.236,05           |
| Αποσβέσεις παγίων                             | 25.628,60           | 25.628,60           | 9678,96             | 9678,96             | 13.596,47           | 13.596,47           |
| Φορολογική αναμόρφωση δαπανών                 | 1.581,59            | 1.581,59            | 16.830,96           | 16.830,96           | 2.946,80            | 2.946,80            |
| Λογιστικές διαφορές ελέγχου                   |                     | 2.662,16            |                     | 2.277,85            |                     | 74.062,64           |
| <b>Καθαρά κέρδη</b>                           | <b>46.445,65</b>    | <b>49.107,81</b>    | <b>41.140,58</b>    | <b>43.418,43</b>    | <b>35.195,45</b>    | <b>109.258,09</b>   |
| ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ                                | 37,73%              | 37,73%              | 43,28%              | 43,28%              | 54,58%              | 54,58%              |
| ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟΥ                               | 3,16%               | 3,34%               | 2,79%               | 2,94%               | 2,43%               | 7,53%               |

...

#### **6.1.5 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ (Άρθρα 30-34 Ν.4172/2013).**

Οι αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης (Αρ. 31 ν.4172/2013) και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (Αρ. 32 ν.4172/2013) ανά φορολογικό έτος παρατίθενται κατωτέρω ως εξής:

Από τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης βάσει των διατάξεων των Άρθρων 30-34/Ν.4172/2013 δεν προέκυψε διαφορά που να δημιουργεί επιπλέον φορολογητέα ύλη στις ελεγχόμενες χρήσεις

## **6.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ 27/ Ν.4174-2013& 28/Ν.4172-2013 (ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ).**

### **6.2.1 ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΕΘΟΔΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ Η ΟΠΟΙΑ ΕΦΑΡΜΟΣΤΗΚΕ.**

Η μέθοδος ελεγκτικής διαδικασίας η οποία εφαρμόστηκε από τον παρόντα έλεγχο παράλληλα με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος είναι αυτή του εμμέσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, εφαρμοζόμενων των διατάξεων του Άρθρου 27 του Ν.4174/2013, όπως ισχύει από 1/1/2014.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ενδείξεις προσαύξησης περιουσίας μέσω αύξησης υπολοίπου τραπεζικών λογαριασμών και μέσω ύψους πρωτογενών τραπεζικών καταθέσεων τα οποία έρχονται σε δυσαναλογία με τα δηλωθέντα εισοδήματα έκρινε βάσει της παρ.2 του Άρ.28/Ν.4172-2013 ότι κατάλληλη μέθοδος για τον εντοπισμό τυχόν μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, αποτελεί η τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών με μετρητά (μέθοδος έμμεσων τεχνικών ελέγχου οριζόμενη στο Άρθρο 27 Κ.Φ.Δ.). Η συγκεκριμένη μέθοδος επιλέχθηκε μεταξύ των μεθόδων που ορίζονται από τις εγκυκλίους ΠΟΛ1050/2014 και Ε2015/2020, επειδή ο έλεγχος κρίνει ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση είναι ουσιώδες να αξιολογηθεί το σύνολο των καθαρών (πρωτογενών) καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης σε συνάρτηση με τις δαπάνες τους σε μετρητά, όπως προκύπτει από τη σχετική εισήγηση του ελεγκτή με ημερομηνία 22/05/2020.

Στις υποθέσεις στις οποίες εφαρμόζονται τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, βάσει των όσων ορίζονται στο άρθρο 5 της ΠΟΛ.1050/2014- ΦΕΚ 474 Β'/25-2-2014, εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ.1050/2014- ΦΕΚ 474 Β'/25-2-2014, συγκρίνονται ανά φορολογική περίοδο τα προκύπτοντα αποτελέσματα – φορολογητέα κέρδη με τις δύο ως άνω αναφερόμενες μεθόδους, δηλαδή των γενικών διατάξεων και έμμεσων τεχνικών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου λαμβάνεται υψί όψιν το μεγαλύτερο.

Η μέθοδος έμμεσων τεχνικών ελέγχου η οποία εφαρμόστηκε στην συγκεκριμένη περίπτωση μετά από εισήγηση του ελεγκτή και την από 22/05/2020 Απόφαση της Προϊσταμένης της υπηρεσίας μας (αρ. πρωτ. ....../2020) είναι η τεχνική «ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ», ' η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4174-2013 και τις: α) ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 και β) ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 (Φ.Ε.Κ – 474 Β' / 25-2-2014).

## **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΎΛΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΈΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΑΡΘ 27 ΤΟΥ Ν.4174/2013).**

Ανά κρίνόμενο φορολογικό έτος ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου και συγκεκριμένα με την *Τεχνική Τραπεζικών Καταθέσεων και Δαπανών (Bank Deposits and Cash Expenditure Method)* έχει συνοπτικά ως εξής:

|                                                                                                                            | ΧΡΗΣΗ 2014          | ΧΡΗΣΗ 2015          | ΧΡΗΣΗ 2016          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ</b>                                         | <b>2.678.670,14</b> | <b>2.338.539,54</b> | <b>2.553.821,55</b> |
| ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΑ-ΕΙΔΙΚΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΝΤΑ-ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ                                                    | 0,00                | 0,00                | 3.298,35            |
| ΠΟΣΑ ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗΣ ΔΑΝΕΙΩΝ                                                                                                   | 229.384,82          | 327.928,56          | 257.903,17          |
| ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΕΣ ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΜΕΤΑΞΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ-ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ                                                                        | 401.240,74          | 346.907,00          | 345.000,00          |
| ΣΥΝΑΛΛ., ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΚΑΘΑΡΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ (ΛΗΞΗ ΕΠΕΝΔ./ΠΡΟΘ.ΚΤΘ /ΕΜΒΑΣΜ.)                                  | 24.728,37           | 4.119,00            | 122.000,00          |
| ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ                                                                                                 | 670,89              | 46,59               | 32,76               |
| <b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ (Α)</b>                                                                          | <b>1.959.994,70</b> | <b>1.659.538,39</b> | <b>1.825.587,27</b> |
| (+)ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (μετρητοίς) (Β)                                                                  | 211.530,87          | 268.624,96          | 58.007,40           |
| (+)ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ, ΠΡΩΤΩΝ Ή ΒΟΗΘ.ΥΛΩΝ Κ.ΛΠ ΕΙΔΩΝ (μετρητοίς)                                                          |                     |                     |                     |
| (+)ΑΓΟΡΕΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ (μετρητοίς)                                                     | 0,00                | 0,00                | 0,00                |
| (+)ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ/ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (μετρητοίς)                                                                            | 0,00                | 0,00                | 0,00                |
| (+)ΔΑΠΑΝΕΣ Δ.Ε.Κ.Ο (προσωπικές) ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ                                                                                 | 0,00                | 0,00                | 0,00                |
| (+)ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΑ με μετρητά                                                                                                 | 0,00                | 0,00                | 0,00                |
| (+)ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ, ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ με μετρητά                                                       | 0,00                | 0,00                | 0,00                |
| (+)ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ με μετρητά                                                                                             | 0,00                | 0,00                | 0,00                |
| (+)ΑΠΟΠΛΗΡΩΜΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΧΡΕΩΝ με μετρητά                                                                                      | 0,00                | 0,00                | 0,00                |
| (+)ΛΟΙΠΕΣ ΚΑΤΑΒΟΛΕΣ σε μετρητά                                                                                             | 0,00                | 0,00                | 0,00                |
| (-) ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ (ΜΕΤΡ. ΑΝΛ και ΑΤΜ. ΑΝΛ) (Γ)                                                                        | 215.111,61          | 256.470,00          | 20.800,00           |
| <b>ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Γ-Β ΑΝ Β ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΟ -ΑΛΛΙΩΣ Ο)(Δ)</b> | <b>0,00</b>         | <b>12.154,96</b>    | <b>37.207,40</b>    |
| <b>ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Ε)</b>                                | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>         |
| <b>ΑΥΞΗΣΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ (ΣΤ)</b>                                                         | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>         |
| <b>ΑΥΞΗΣΗ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ (+)/ΜΕΙΩΣΗ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ (-) (Ζ)</b>                                                                   | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>         |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΗΣΙΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ (Α+Δ+Ε+ΣΤ+Ζ) (ΙΑ)</b>                                                  | <b>1.959.994,70</b> | <b>1.671.693,35</b> | <b>1.862.794,67</b> |
| (μείον) ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ (Η)      | 1.470.067,61        | 1.475.077,41        | 1.450.440,12        |
| (μείον) ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Θ)                                                                                      | 279.595,94          | 284.462,66          | 319.937,64          |
| (μείον) ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ πλην της ελεγχόμενης δραστηριότητας (Ι)                           | 0,00                | 0,00                | 0,00                |
| <b>ΔΙΑΦΟΡΑ -(ΙΑ-Η-Θ-Ι)</b>                                                                                                 | <b>210.331,15</b>   | <b>-87.846,72</b>   | <b>92.416,91</b>    |

Επειδή από την παράθεση των ανωτέρω πραγματικών δεδομένων διαπιστώνεται ότι για την προσφεύγουσα, φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα αφενός δεν διαπιστώθηκε καμία από τις περιπτώσεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. -ν. 4172/2013(ήτοι (α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο, β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον ΚΦΔ, γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση) αφετέρου δεν πληρούνται ούτε και οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ.2 του ΚΦΕ. Ειδικότερα στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αποδείχθηκε ούτε ότι υφίσταται περίπτωση απόκλισης μεταξύ δηλωμένου εισοδήματος και προσωπικών δαπανών διαβίωσης ούτε και διαπιστώθηκε ότι υπάρχει συγκεκριμένη προσαύξηση. Σημειώνεται ότι στις σχετικές διατάξεις σαφώς ορίζεται ότι

προϋπόθεση για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι «να υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα». Στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι «Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ενδείξεις προσαύξησης περιουσίας μέσω αύξησης υπολοίπου τραπεζικών λογαριασμών και μέσω ύψους πρωτογενών τραπεζικών καταθέσεων τα οποία έρχονται σε δυσαναλογία με τα δηλωθέντα εισοδήματα έκρινε βάσει της παρ.2 του Άρ.28/Ν.4172-2013...». Ωστόσο αφενός θα πρέπει κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων και παροχής των απαιτούμενων εξηγήσεων από την πλευρά του φορολογούμενου να διαπιστώνεται αναλυτικά τεκμηριωμένα και με οριστικό τρόπο ότι υφίσταται συγκεκριμένη προσαύξηση αφετέρου από την σύγκριση των τραπεζικών πιστώσεων και των ακαθαρίστων εσόδων πλέον του ΦΠΑ για τα υπό κρίση φορολογικά έτη:

|                                                                                                                       | ΧΡΗΣΗ 2014          | ΧΡΗΣΗ 2015          | ΧΡΗΣΗ 2016          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ</b>                                    | <b>2.678.670,14</b> | <b>2.338.539,54</b> | <b>2.553.821,55</b> |
| ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΑ-ΕΙΔΙΚΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΝΤΑ-ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ                                               | 0,00                | 0,00                | 3.298,35            |
| ΠΟΣΑ ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗΣ ΔΑΝΕΙΩΝ                                                                                              | 229.384,82          | 327.928,56          | 257.903,17          |
| ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΕΣ ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΜΕΤΑΞΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ-ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ                                                                   | 401.240,74          | 346.907,00          | 345.000,00          |
| ΣΥΝΑΛΛ. ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΚΑΘΑΡΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ (ΛΗΞΗ ΕΠΕΝΔ./ΠΡΟΘ.ΚΤΘ /ΕΜΒΑΣΜ.)                              | 24.728,37           | 4.119,00            | 122.000,00          |
| ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ                                                                                            | 670,89              | 46,59               | 32,76               |
| <b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ (Α)</b>                                                                     | <b>1.959.994,70</b> | <b>1.659.538,39</b> | <b>1.825.587,27</b> |
| <b>ΑΥΞΗΣΗ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ (+)/ΜΕΙΩΣΗ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ (-) (Ζ)</b>                                                              | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>         |
| *****                                                                                                                 |                     |                     |                     |
| *****                                                                                                                 |                     |                     |                     |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΗΣΙΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ (Α+Δ+Ε+ΣΤ+Ζ) (ΙΑ)</b>                                             | <b>1.959.994,70</b> | <b>1.671.693,35</b> | <b>1.862.794,67</b> |
| (μείον) ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ (Η) | 1.470.067,61        | 1.475.077,41        | 1.450.440,12        |
| (μείον) ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Θ)                                                                                 | 279.595,94          | 284.462,66          | 319.937,64          |
| (μείον) ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ πλην της ελεγχόμενης δραστηριότητας (Ι)                      | 0,00                | 0,00                | 0,00                |
| <b>ΔΙΑΦΟΡΑ =(ΙΑ-Η-Θ-Ι)</b>                                                                                            | <b>210.331,15</b>   | <b>-87.846,72</b>   | <b>92.416,91</b>    |

διαπιστώνεται μεν ότι υφίσταται απόκλιση για τα φορολογικά έτη 2014 και 2016 όχι όμως ικανή για να θεωρηθεί από την ελεγκτική αρχή ότι πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε χωρίς περαιτέρω αποδείξεως για διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη αναλυτικής και τεκμηριωμένης απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, από την πλευρά του ελέγχου γίνεται δεκτός καθώς βασίμως προβάλλεται.

**Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται:**

**2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:**

α) ...β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

**Και με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013 ορίζεται:**

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

**Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».**

Επειδή παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2014 και 2016 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας για τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς που αφορά τα φορολογικά έτη 2014 και 2016.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται το εξής:

«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 με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται επίσης και κατά της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, χωρίς όμως να αναφέρει κανένα ισχυρισμό. Για τις διαφορές φόρου εισοδήματος που διαπιστώθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2015 οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 08/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ..... κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με ΑΦΜ ....., ως εξής:

Α) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω τυπικής πλημμέλειας:

α) Της υπ' αριθμ. .... /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2014

γ)Της υπ' αριθμ. ....../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2016.

Β)την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της υπ' αριθμ. ....../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2015

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

**Φορολογικό έτος 2015**

**Εισόδημα**

|                                        |                 |
|----------------------------------------|-----------------|
|                                        |                 |
| Διαφορά φόρου εισοδήματος              | <b>585,25</b>   |
| Διαφορά Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης   | <b>45,56</b>    |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 | <b>58,53</b>    |
| Διαφορά Τέλους επιτηδεύματος           | <b>600,00</b>   |
| <b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>    | <b>1.289,34</b> |

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

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

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.