



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/09/2022

Αριθμός απόφασης: 2890

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

Fax : 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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

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

3. Την από 05/05/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., κατά: α) της υπ' αριθμ. .... /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθμ. .... /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω πράξεις καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 31/03/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/05/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .... /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 34.543,79 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 17.271,90 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.454,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **59.269,72 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. .... /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 89.708,59 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 44.854,30 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 22.553,60 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **157.116,49 ευρώ**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με την υπ' αριθμ. .... /2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία εκδόθηκε λόγω αρμοδιότητας, κατόπιν αποστολής χρηματικών εμβασμάτων στο εξωτερικό συνολικού ύψους άνω των 200.000,00 ευρώ σε τουλάχιστον ένα έτος από το 2018 και μετά, βάσει της υποπερίπτωσης δδ' του εδαφίου β της παραγράφου Ι της Δ.ΟΡΓ.Α 1005011/27-01-2021 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε με τις γενικές διατάξεις, καθώς και με την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, μετά δε από τη σύγκριση των εισοδημάτων που προέκυψαν βάσει των γενικών διατάξεων και της έμμεσης τεχνικής, προσδιορίστηκαν τα εισοδήματά της από όλες τις πηγές εισοδήματος και του τελικού φορολογητέου εισοδήματος, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, ως ακολούθως:

**Α) Έλεγχος βάσει των γενικών διατάξεων:**

Από τον έλεγχο, διαπιστώθηκαν για το έτος 2018 λογιστικές διαφορές ύψους 9.241,55 ευρώ και προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ύψους 7.103,59 ευρώ και για το έτος 2019 προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ύψους 3.261,50 ευρώ.

**Β) Έλεγχος βάσει της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας:**

Το φορολογικό αποτέλεσμα βάσει της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, ανήλθε στο ποσό των 112.255,86 ευρώ και 274.026,02 ευρώ αντίστοιχα, όπως αυτό προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (βλ. σελίδες 28-31).

**Γ) Τελικά φορολογητέα κέρδη:**

Το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ανήλθε σε:

| Φορολογική περίοδος     | Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Δήλωσης | Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε. | Φορολογητέο Εισόδημα Έλεγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου | Φορολογητέο Εισόδημα Που Λαμβάνεται Υπ' Όψιν Για τον Προσδιορισμό Του Φόρου Εισοδήματος |
|-------------------------|------------------------------------|-----------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>1/1 - 31/12/2018</b> | 7.657,51                           | 23.943,40                                                 | <b>112.255,86</b>                                           | <b>112.255,86€</b>                                                                      |
| <b>1/1 - 31/12/2019</b> | 3.269,52                           | 3.269,52                                                  | <b>274.026,02</b>                                           | <b>274.026,02€</b>                                                                      |

Αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα με αριθμ. πρωτ. ....../2021, ....../2021 και ....../2021 υπομνήματα που υπέβαλε η προσφεύγουσα πριν τη κοινοποίηση σε αυτήν του υπ' αριθμ. ....../2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και το με αριθμ. πρωτ. ....../2022 υπόμνημα που υπέβαλε μετά τη κοινοποίηση του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε Εισόδημα από άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή η αιτία ύψους **104.657,73 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και ύψους 274.018,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παράγραφος 4 του Ν.4172/2013, το οποίο και κρίνεται φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 33% βάσει της παρ.4 του Άρ.29 Ν.4172/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας.
- οι συναλλαγές για τις οποίες φέρεται να μην εκδόθηκαν αποδείξεις αφορούν μικρά ποσά,
- οι προμηθευτές αποπληρώθηκαν επί πιστώσει,
- αυθαίρετα η φορολογική διοίκηση συμπεριέλαβε το ποσό των 44.500,29 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και το ποσό των 96.580,59 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 στις πηγές κεφαλαίων/εσόδων,
- αυθαίρετα δεν δέχεται αποπληρωμή εμβασμάτων 41.226,22 ευρώ,
- τα δίδακτρα τέκνου τα καταβάλει ο παππούς.
- Το βάρος της απόδειξης της τέλεσης το φέρει η Διοίκηση-Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.
- Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας
- Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

**Επειδή**, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι:

*«Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων*

**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, οι διατάξεις του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:**

**«Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης**

**1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων 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 την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:**

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

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

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 ίδιων 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.

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. 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...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-02-2014 με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β' , γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού.”:

«...Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

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

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

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

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

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 31/03/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος μεταξύ άλλων διαπίστωσε τα εξής για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019:

α) το έτος 2018 η προσφεύγουσα βαρύνεται με παραβάσεις μη έκδοσης δύο συνολικά φορολογικών στοιχείων, οι οποίες διαπιστώθηκαν σε δύο διαφορετικούς ελέγχους σύμφωνα με τις από 04/05/2018 και 19/12/2018 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου Άρθρου 54-Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Βόλου, που αφορούσαν την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας. Από τις παραπάνω εκθέσεις προκύπτει ότι κατά τη διάρκεια προληπτικού ελέγχου που διενεργήθηκε στις 02/04/2018 και στις 20/10/2018 στην επιχείρηση (υποκατάστημα ..... ) κατόπιν εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι δεν εκδόθηκαν συνολικά δύο αποδείξεις Λιανικής Πώλησης συνολικής αξίας 38 € (μαζί με τον Φ.Π.Α.) κατά την ώρα του ελέγχου.

β) το έτος 2019 η προσφεύγουσα βαρύνεται με παραβάσεις μη έκδοσης τεσσάρων συνολικά φορολογικών στοιχείων, οι οποίες διαπιστώθηκαν σε τέσσερις διαφορετικούς ελέγχους σύμφωνα με τις από 27/08/2019, 10/10/2019, 28/08-2019 και 30/09/2019 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου Άρθρου 54-Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Βόλου, που αφορούσαν την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας. Από τις παραπάνω εκθέσεις προκύπτει ότι κατά τη διάρκεια προληπτικού ελέγχου που διενεργήθηκε στις 23/07/2019, 01/08/2019, 08/08/2019 και στις 28/08/2019 στην επιχείρηση (υποκαταστήματα ..... και .....), κατόπιν εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι δεν εκδόθηκαν συνολικά δύο αποδείξεις Λιανικής Πώλησης συνολικής αξίας 20 € (μαζί με τον Φ.Π.Α.) κατά την ώρα του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, κι εφόσον διαπιστώθηκε ότι πληρούνταν οι εκ του νόμου προϋποθέσεις, καθόσον τελέσθηκε από μέρους της προσφεύγουσας παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, εγκρίθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ο προσδιορισμός του εισοδήματος από την επιχειρηματική δραστηριότητα της να γίνει και με έμμεσες τεχνικές και εν τέλει ο έλεγχος ορθώς προσδιόρισε τη φορολογητέα ύλη με

την εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 § 1 περ. β' του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα με την μέθοδο της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

Επειδή το ύψος των συναλλαγών, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν παραστατικά, είναι αδιάφορο ως προς την πλήρωση των ως άνω προϋποθέσεων εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και ο σχετικός λόγος της ενδικοφανούς απορρίπτεται.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η σύγκριση των πηγών κεφαλαίων/εσόδων με τις αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

| <b>ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ</b>                                                                                                                        |                         |                         |                                                                                                                                                         |                         |                         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------------|
| <b>I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ</b>                                                                                                                           | <b>Φορολ. έτος 2018</b> | <b>Φορολ. έτος 2019</b> | <b>II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ</b>                                                                                                                   | <b>Φορολ. έτος 2018</b> | <b>Φορολ. έτος 2019</b> |
| 1.Υπόλοιπα χρηματοοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί,                                                   | 8.882,96€               | 18.719,22€              | 1.Υπόλοιπα χρηματοοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί,                                                 | 18.719,22€              | 30.600,65€              |
| 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                                                                                                            |                         |                         |
| 4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα                                                                                                        | 359.996,14€             | 448.139,70€             | 4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων                                                                                                |                         |                         |
| 5. Έσοδα από λοιπές πηγές                                                                                                                                  | 10.752,06€              | 8.071,11€               | 5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)                                                                                            |                         |                         |
| 6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)                                                                     | 0,80€                   | 3,75€                   | 6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας                                               | 522,58€                 | 241,93€                 |
| 7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων                                                                                                                 | 0,00€                   | 0,00€                   | 7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως                                                                                                  | 442.908,35€             | 793.038,71€             |
| 8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.                                                                                                              | 0,00€                   | 0,00€                   | 8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων                                                                                                 | 955,00€                 | 2.847,57€               |
| 9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη                                                                                                               | 0,00€                   | 0,00€                   | 9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες                                                                                         | 936,17€                 | 1.578,98€               |
| 10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών                                                                                                                         | 44.500,29€              | 96.580,59€              | 10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής                                                                                               | 6.945,51€               | 13.896,32€              |
| 11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών                                                                                                                       |                         |                         | 11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)                                                                                   | 16.462,10€              | 3.974,83€               |
| 12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών                                                                         |                         |                         | 12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών                                                                                                                      | 0,00€                   | 0,00€                   |
| 13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων                                                                                                                              |                         |                         | 13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών                                                                                                                    | 0,00€                   | 0,00€                   |
|                                                                                                                                                            |                         |                         | 14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους                                                                                                                       | 0,00€                   | 0,00€                   |
|                                                                                                                                                            |                         |                         | 15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών                                                                          |                         |                         |
|                                                                                                                                                            |                         |                         | 16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων                                                                                                                        | 41.371,67€              | 0,00€                   |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                                                                                                                              | <b>424.132,25€</b>      | <b>571.514,37€</b>      | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                                                                                                                           | <b>528.820,60€</b>      | <b>846.178,99€</b>      |
|                                                                                                                                                            |                         |                         |                                                                                                                                                         |                         |                         |
| <b>III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>                                                                                                                                       | <b>Φορολ. έτος 2018</b> | <b>Φορολ. έτος 2019</b> |                                                                                                                                                         |                         |                         |
| Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων                                                                                                                         | 424.132,25€             | 571.514,37€             |                                                                                                                                                         |                         |                         |
| Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που υποσυστοιχίσθηκαν                                                                                                             | 528.820,60€             | 846.178,99€             |                                                                                                                                                         |                         |                         |
| Υπόλοιπο                                                                                                                                                   | -104.688,35€            | -274.664,62€            |                                                                                                                                                         |                         |                         |

Επειδή, σχετικά με τα ποσά Αύξησης Πληρωτέων Υπολοίπων Προμηθευτών ύψους 44.500,29 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και 96.580,29 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 που συμπεριλήφθησαν στις 'ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ' και συνεπώς μείωσαν την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αυθαίρετα η φορολογική διοίκηση συμπεριέλαβε τα ποσά αυτά στις πηγές κεφαλαίων/εσόδων. Ωστόσο από τον πίνακα της σελίδας 27 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου προκύπτουν αναλυτικά οι προμηθευτές και τα σχετικά ποσά, καθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την

αναλυτική κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών της και τα παραστατικά/εκδοθέντα στοιχεία που προσκόμισε η ίδια στον έλεγχο και συνέταξε τον προαναφερόμενο πίνακα.

Επειδή, ως προς τα ποσά των αποσταλθέντων εμβασμάτων στο εξωτερικό κατά το έτος 2018, τα οποία έχουν συμπεριληφθεί στην γραμμή 16.2 των αναλώσεων του πίνακα ρευστότητας και ανέρχονται σε 41.226,22 ευρώ, η ανάλυση αυτών προκύπτει από τον πίνακα της σελ. 27 της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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, σχετικά με την πληρωμή προμηθευτών της προσφεύγουσας με τραπεζικό μέσο πληρωμής, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής και την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν προκύπτει από τα σχετικά χειρόγραφα τιμολόγια πώλησης οποιαδήποτε πίστωση των σχετικών προμηθευτών προς την προσφεύγουσα, ενώ δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε παραστατικό που να αποδεικνύει την πληρωμή τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής είτε εντός των ελεγχόμενων ετών είτε σε ημερομηνία μεταγενέστερη της 31/12/2019. Ειδικότερα, όσον αφορά το Τιμολόγιο Πώλησης με α/α 208-2018 του προμηθευτή της προσφεύγουσας ..... (Α.Φ.Μ. ....) προκύπτει από το ίδιο το τιμολόγιο ότι η εξόφληση του έγινε τοις μετρητοίς, ενώ σχετικά με τα τρία τιμολόγια του προμηθευτή της προσφεύγουσας ..... (Α.Φ.Μ. ....), η ίδια η προσφεύγουσα προέβη σε φορολογική αναμόρφωση μέρους αυτών στον πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης χρήσης 2018.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει προς απόδειξη των λοιπών ισχυρισμών της αποδεικτικά στοιχεία, επομένως αυτοί απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, επομένως κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται με ημερομηνία θεώρησης 31/03/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία



επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση.

**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**, η οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως, ενώ στο κεφάλαιο «Ελεγκτικές Επαληθεύσεις - Διαπιστώσεις Ελέγχου», εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων και τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στο ίδιο σημείο γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου και των αναλογούντων προσαυξήσεων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της αμφισβητούμενης πράξεως δεν είναι ελλιπής, όπως ανυπόστατα υποστηρίζει η προσφεύγουσα.

Ως εκ τούτου, η οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται διεξοδικά τόσο στη νομική βάση, όσο και στα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο και επομένως, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν.4174/13.

**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, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας της εννόμου προστασίας.

**Επειδή**, 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.

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη απόρριψη της από **05/05/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ....., ΑΦΜ .....και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθμ. ....../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

|                                  |                    |
|----------------------------------|--------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 34.543,79 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 17.271,90 €        |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης       | 7.454,03 €         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>59.269,72 €</b> |

β) της υπ' αριθμ. ....../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

|                                  |                     |
|----------------------------------|---------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 89.708,59 €         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 44.854,30 €         |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης       | 22.553,60 €         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>157.116,49 €</b> |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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