



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1396

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά: α) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2020** και β) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2021** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας

εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

7. Το με id πόρισμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης βάσει της υπ' αριθ. πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου ΔΕΔ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 34.966,16 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 17.483,08 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **52.449,24 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2021** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 30.303,60 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 15.151,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **45.455,40 ευρώ**.

Στον προσφεύγοντα, ο οποίος έχει αντικείμενο εργασιών Υπηρεσίες, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, με βάση την υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2020 και 2021 το οικογενειακό εισόδημα του προσφεύγοντος μετά της συζύγου του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος από όλες τις πηγές εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν τα κρινόμενα έτη, προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματός του σύμφωνα και με τις διατάξεις των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας, η οποία και επιλέχθηκε βάσει της με αρ.πρωτ.απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης (άρθρ. 32 Ν. 5104/2024, άρθρ. 28 Ν. 4172/2013, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1050/17-02-2014).

Ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/17-2-2014 και προσδιόρισε το τελικό φορολογητέο εισόδημα συγκρίνοντας το προσδιορισθέν συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα από όλες τις πηγές / κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο με το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές / κατηγορίες εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, έλαβε το μεγαλύτερο.

Αναλυτικά ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος, κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, με βάση τον έλεγχο των έμμεσων τεχνικών, λαμβανομένου υπόψη του ότι δεν δηλώθηκαν μετρητά από τον προσφεύγοντα ούτε στην έναρξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης, ούτε και στο τέλος αυτής και του ότι από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις δεν προέκυψε ανάλωση

κεφαλαίου προηγούμενων ετών το οποίο μπορούσε να επικαλεστεί ο προσφεύγων, απεικονίζεται στους παρακάτω πίνακες:

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	01/01/2020	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	31/12/2020
I. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικά, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	22,63€	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	8.604,43€
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	0,00	3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	119.874,54€	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	0,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη Φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κλπ.)	0,00	6. Αγορές εμπορ/των, α, β υλών και λοιπών αγαθών αναγκών στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	125.089,58€
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	93.442,25€
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π. Εισπράξεις πελατών από επιχείρηση συζύγου.	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	0,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις δωρεές και λοιπές δαπάνες	0,00
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	0,00
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	27.198,68€
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	0,00	12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00
14. ΔΙΑΘΕΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	28.479,71€	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00

		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/νων	0,00
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	148.376,88€	ΣΥΝΟΛΟ	254.334,94€
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ		
	01/01-31/12/2020		
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	-105.958,06€		
Διαθέσιμα έσοδα/ κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	0,00		
Υπόλοιπο	-105.958,06€		

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	01/01/2021	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	31/12/2021
I. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικά, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	8.604,43€	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	99,20€
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	0,00	3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	257.381,13€	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	0,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη Φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κλπ.)	0,00	6. Αγορές εμπορ/των, α, β υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	232.506,35€
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	85.584,99€
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π. Εισπράξεις πελατών από επιχείρηση συζύγου.	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	0,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις δωρεές και λοιπές δαπάνες	0,00
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	0,00
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	€
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων	0,00	12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00
14. ΔΙΑΘΕΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	28.479,71€	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/νων	0,00

		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	265.985,56€	ΣΥΝΟΛΟ	357.814,64€
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 01/01- 31/12/2021		
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	-91.829,08€		
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	0,00		
Υπόλοιπο	-91.829,08€		

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν προέκυψαν καθαρά κέρδη για την επιχείρηση με βάση τις γενικές διατάξεις τα υπό κρίση έτη 2020 και 2021, καθώς οι ζημίες χρήσεως 102.657,29 ευρώ του 2020 και 90.192,96 ευρώ του 2021 ήταν δυσανάλογα μεγαλύτερες από τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου που δεν ξεπέρασαν τα 12.500,00 ευρώ το 2020 και τα 14.500,00 ευρώ το 2021.

Επομένως τα αποτελέσματα από την έμμεση τεχνική της ρευστότητας ήταν αισθητά μεγαλύτερα από τα αποτελέσματα από τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν έχουν δηλωθεί εισοδήματα από τον προσφεύγοντα για τα υπό κρίση έτη προσδιόρισε το **φορολογητέο εισόδημα** του προσφεύγοντα για το έτος **2020** στο ποσό των **105.958,06 ευρώ** και για το έτος **2021** στο ποσό των **91.829,08 ευρώ**.

Ο προσφεύγων ζητά την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι στον προσδιορισμό του εισοδήματός του με την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας πρέπει να ληφθούν υπόψη τα εξής:

α) η στήριξη της επιχείρησης του μέσω επιστρεπτέων προκαταβολών ύψους 26.000,00 ευρώ για την χρήση 2020 και

β) το γεγονός ότι το σύνολο των αγορών δεν εξοφλήθηκαν εντός της χρήσης αλλά παρέμειναν ως υπόλοιπο στους προμηθευτές.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 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 άρθρου 32 του Ν. 5104/2024 ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 32. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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 τον 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 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 φορολογούμενου.

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

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

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

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

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσβαίσεως φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω.
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10

Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές.

Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η

προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων...»

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων πληρούσε τις προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου καθώς το οικογενειακό του εισόδημα μετά της συζύγου του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Ο έλεγχος εισηγήθηκε την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της **τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας**, η οποία και επιλέχθηκε βάσει της με αρ. πρωτ. απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, ως η καταλληλότερη μεταξύ των τριών τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΔ.

Επειδή ο έλεγχος εφάρμοσε ορθώς τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/17-2-2014, προσδιορίζοντας τις Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και τις «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» της εκάστοτε υπό κρίση φορολογικής περιόδου και συγκρίνοντας το εισόδημα που προέκυψε βάσει των γενικών φορολογικών διατάξεων και το εισόδημα που προέκυψε βάσει των διατάξεων των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και εν τέλει προσδιόρισε αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2020 και 2021 με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στον προσδιορισμό του εισοδήματός του με την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας πρέπει να ληφθούν υπόψη τα εξής:

α) η στήριξη της επιχείρησης του μέσω επιστρεπτέων προκαταβολών ύψους 26.000,00 ευρώ για την χρήση 2020 και

β) το γεγονός ότι το σύνολο των αγορών δεν εξοφλήθηκαν εντός της χρήσης αλλά παρέμειναν ως υπόλοιπο στους προμηθευτές.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει τα κατωτέρω έγγραφα:

➤ 4 βεβαιώσεις επιστρεπτέας προκαταβολής συνολικού ποσού 26.000,00 ευρώ για το έτος 2020 (id).

➤ Καρτέλες της εταιρείας, που είναι προμηθευτής του προσφεύγοντα, για τα έτη 2020 και 2021 (id).

Επειδή, όπως προέκυψε από την ενδικοφανή προσφυγή καθώς και από την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη της από εκθέσεως μερικού ελέγχου.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με την υπ' αριθ. πράξη, προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών. Η Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, σε απάντηση των προαναφερόμενων απέστειλε το με id συνημμένου πόρισμά της επί της υπ' αριθ. πράξεως αναπομπής.

Επειδή στο ως άνω πόρισμα της ΔΟΥ Μυτιλήνης επί της με αριθ. πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, αναφέρεται σχετικά με τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος:

«.....**ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΕΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΝΕΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ:**

Ο ελεγχόμενος προσκόμισε στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύο νέα στοιχεία.

Α) καρτέλες προμηθευτή από τις οποίες φαίνεται ότι δεν έχει εξοφληθεί το σύνολο του ποσού αλλά ότι υπάρχει υπόλοιπο 2.588,61 ευρώ για την χρήση 2020 και υπόλοιπο 4218,70 ευρώ για την χρήση 2021. **Ζητήθηκε** από την υπηρεσία μας **όπως σφραγισθούν οι καρτέλες** από την προμηθεύτρια εταιρία και να μας **προσκομισθεί κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού** για να γίνει επαλήθευση των εξοφλήσεων. Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε τίποτα από τα δύο επομένως δεν γίνεται δεκτό το νέο στοιχείο αυτό από τον έλεγχο και δεν μεταβάλλεται το φορολογικό αποτέλεσμα.

Β) βεβαιώσεις επιστρεπτέας προκαταβολής για την χρήση 2020 συνολικής αξίας 26.000 ευρώ, ποσά τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης και δεν υπολογίστηκαν στην στήλη των εσόδων στον αρχικό έλεγχο. **Επαληθεύτηκε** από την υπηρεσία μας ότι τα έλαβε την χρήση 2020 και **δεν είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της** ώστε να διπλουπολογιστούν σαν έσοδα.

Επομένως ο έλεγχος **κάνει δεκτές σαν πηγή κεφαλαίων /εσόδων το ποσό των 26.000 ευρώ.**

7. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν όπως αναφέρεται στα παραπάνω κεφάλαια ο έλεγχος προσδιορίζει τα αποτελέσματα ως εξής:

Τα αποτελέσματα από την έμμεση τεχνική της ρευστότητας είναι αισθητά μεγαλύτερα από τα αποτελέσματα από τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις.

Τελικό αποτέλεσμα για την χρήση 2020 είναι 105.958,06 εισόδημα που δεν δικαιολογείται και για την χρήση 2021 είναι 91.829,08 ευρώ το αντίστοιχο εισόδημα που δεν δικαιολογείται.

Για την χρήση 2020 λαμβάνουμε υπόψη και τις 26.000 ευρώ από τα νέα στοιχεία και το τελικό ποσό αναδιαμορφώνεται σε 105.958,06 ευρώ μείον 26.000,00 ευρώ = **79.958,06 ευρώ** εισόδημα που δεν δικαιολογείται.

Ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη ότι δεν έχουν δηλωθεί εισοδήματα από τον ελεγχόμενο στην φορολογική του δήλωση Ε1 ούτε για την χρήση 2020 ούτε για την χρήση 2021.

Κατόπιν των ανωτέρω **το φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου: για την χρήση 2020 είναι 79.958,06 ευρώ και για την χρήση 2021 είναι 91.829,08 ευρώ»**

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, όπως προέκυψε τη σύγκριση των εισοδημάτων που προέκυψαν βάσει των γενικών διατάξεων και της έμμεσης τεχνικής **ανάλυσης ρευστότητας** για τα υπό κρίση έτη 2020 και 2021, προσδιορίζεται από την παρούσα απόφαση στο ποσό των **79.958,06 ευρώ για το 2020 και στο ποσό των 91.829,08 ευρώ για το 2021.**

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουως εξής:

-την τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

Περιγραφή	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα		105.958,06	79.958,06	79.958,06
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00	105.958,06	79.958,06	79.958,06

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
Εισόδημα-φόρος κλίμακας			105.958,06	34.966,16	79.958,06	26.386,16	79.958,06
1. Του συζύγου Μείωση του φόρου						0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου (α)		0,00		34.966,16		26.386,16	26.386,16
Εισόδημα-φόρος κλίμακας							0,00
2. Της συζύγου Μείωση του φόρου						0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00				0,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
Β. Συμπληρωματικός φόρος							
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)							
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]		0,00		34.966,16		26.386,16	26.386,16
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Κινητές αξίες			0,00	0,00	0,00	0,00	
β) Εμπορικές επιχειρήσεις			0,00	0,00	0,00	0,00	
γ) Ακίνητα							
δ) Μισθωτές υπηρεσίες			0,00	0,00	0,00	0,00	
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα							
στ) Την αλλοδαπή				0,00		0,00	
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος			0,00	0,00	0,00	0,00	
β) Ειδικών περιπτώσεων			0,00				
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση							
Μείωση επιστροφής φόρου			0		0		
Υπόλοιπο φόρου		0,00		34.966,16		26.386,16	26.386,16
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος				0,00		0,00	
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				0,00		0,00	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				0,00		0,00	
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου							
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ							
6. Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής							
7. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής				17.483,08		13.193,08	13.193,08
7α.Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής βάσει άρθρου 53 του Ν. 4174/13							
8. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.	0,00%						
9. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου							
10. Εισφορά ΕΛΓΑ							
11. Εισφορά Αλληλεγγύης							0,00
12. Τέλος Επιτηδεύματος	650,00		650,00		650,00	0,00	
Σύνολο	650,00		53.099,24		40.229,24	39.579,24	
13. Φόρος πολυτ. Διαβίωσης				0,00		0,00	
14. Τέλος Επιτηδεύματος							
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών				0,00		0,00	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	650,00		53.099,24		40.229,24	39.579,24	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							
Ποσό που επιστράφηκε	0,00					0,00	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	650,00		53.099,24		40.229,24	39.579,24	

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	34.966,16 €	26.386,16 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	17.483,08 €	13.193,08 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	52.449,24 €	39.579,244 €

-την επικύρωση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2021** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

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

Διαφορά φόρου	30.303,60 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	15.151,80 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	45.455,40 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.