



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18.6.2025

Αριθμός απόφασης: 1994

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του και της κατοίκων κατά

- Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2018,

- Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2019,

- Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2020,
- 5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
- 8. Τα αρ. συμπληρωματικά υπομνήματα.
- 9. Την αρ. Απόφαση Παράτασης.
- 10. Την αρ. Απόφαση Αναπομπής.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 106.354,89 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 53.177,45 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 31.224,85 €.

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 16.481,48 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 8.240,74 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.336,68 €.

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 11.498,85 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 5.749,43 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018, 2019 & 2020, που συντάχθηκαν βάσει των αρ. εντολών ελέγχου. Ο προσφεύγων έχει ατομική επιχείρηση με δραστηριότητα εμπόριο ειδών και η προσφεύγουσα είναι μισθωτή και αγρότης ειδικού καθεστώτος.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με βάσει τις γενικές διατάξεις και με τις έμμεσες μεθόδους προέκυψαν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

1. Βάσει των γενικών διατάξεων

Λογιστικές διαφορές επιχείρησης του

Φορολογικό έτος	2018	2019	2020
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	2.040,96		
Δαπάνες μισθοδοσίας που δεν έχουν εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής	2.166,30	12432,2	11304,98
Τιμολόγια άνω των 500,00 € που δεν έχουν εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής	12.022,98	13140,26	10685,62

Προσωπικές δαπάνες – Δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης	3.900,00	1594,99	1611,11
Διαπιστωθείσα παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων βάσει της από έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ (α/α πράξης)		18,32	
Σύνολο	20.130,24	27.185,77	23.601,71

Διαφορές στο εισόδημα από ακίνητα: Διαπιστώθηκαν διαφορές από ιδιοχρησιμοποίηση /δωρεάν παραχώρηση ακινήτων του προσφεύγοντος ύψους 11.202,59 € στο φορολογικό έτος 2019 και 8.857,91 € στο φορολογικό έτος 2020, και ακινήτων της ύψους 830,40 € στο φορολογικό έτος 2018, 4.625,87 € στο φορολογικό έτος 2019 και 3.673,97 € στο φορολογικό έτος 2020.

2. Προσδιορισμός εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους:

Ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α. όσον αφορά το φορολογικό έτος 2018, το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αυτό προκύπτει από τα στοιχεία της δήλωσης και τα στοιχεία δαπανών που απεστάλησαν από τα πιστωτικά ιδρύματα και καταγράφονται στην σελ. 173 έκθεσης. Σύμφωνα με το από 24.1.2025 έγγραφο απόψεων επί της παρούσας προσφυγής, ο έλεγχος δεν αναφέρει στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος την πλήρωση της ως άνω προϋπόθεσης για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους, λόγω παραδρομής.

β. στο φορολογικό έτος 2019 υφίσταται διαπιστωμένη παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων βάσει της από έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ (α/α πράξης).

γ. στα φορολογικά έτη 2019 & 2020 υφίστανται διαπιστωμένες παραβάσεις έκδοσης τιμολογίων (πώληση) χωρίς τη χρήση Φ.Η.Μ. βάσει της από έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

Βάσει της αρ. απόφασης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιλέχθηκε η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, από την εφαρμογή της οποίας προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές:

	31/12/2018	31/12/2019	31/12/2020
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	4.463.914,73	6.159.191,87	5.426.858,61
Αναλώσεις κεφαλαίων	4.786.202,28	5.247.232,29	4.302.695,01
Υπόλοιπο	-322.287,55	911.959,58	1.124.163,60

Συγκεντρωτικά τα αποτελέσματα του ελέγχου βάσει των γενικών διατάξεων και των εμμέσων μεθόδων είναι τα εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΈΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΥΠ' ΟΨΙΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	Διαφορά δήλωσης-ελέγχου
-------	------------------------------------	---	---	---	-------------------------

2018	129.597,35	150.557,99	451.884,90	451.884,90	322.287,55
2019	62.351,05	105.365,28	62.351,05	105.365,28	43.014,23
2020	40.909,68	77.043,27	40.909,68	77.043,27	36.133,59

Βάσει των ανωτέρω:

- για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 ελήφθη υπόψη το εισόδημα βάσει των εμμέσων μεθόδων, ήτοι φορολογήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας η διαφορά που προέκυψε με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας ύψους 322.287,55 €.
- για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2019 & 2020 ελήφθη υπόψη το εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων και καταλογίστηκαν οι προαναφερθείσες διαφορές του ελέγχου.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 στο φορολογικό έτος 2018 καθώς δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών. Στην έκθεση ελέγχου δεν γίνεται αναφορά στις προϋποθέσεις εφαρμογής εμμέσων τεχνικών στο φορολογικό έτος 2018, παρά μόνο στις παραβάσεις έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020. Σε κάθε περίπτωση, το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.
2. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του εισοδήματος με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας στο φορολογικό έτος 2018, καθώς εσφαλμένα ο έλεγχος καταγράφει στις αναλώσεις ποσό ύψους 234.358,11 € ως δαπάνες διαβίωσης που απεστάλησαν από τα τραπεζικά ιδρύματα. Η Φορολογική Διοίκηση όφειλε να αναζητήσει ανάλυση των κινήσεων. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι υπήρχε αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών του λόγω οφειλών του προς προμηθευτές και επομένως η προσδιορισθείσα διαφορά του ελέγχου πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό των 97.723,78 €. Δαπάνες τιμολογίων ποσού 443.573,36 ευρώ δεν έχουν πληρωθεί εντός του έτους 2018. Περαιτέρω, ο έλεγχος εσφαλμένα έλαβε υπόψη τον ΦΠΑ στα ακαθάριστα έσοδα και τις επαγγελματικές δαπάνες κατά παράβαση των οριζόμενων με τις ΠΟΛ.. 1270/2013 και 1050/2014. Ως προς τα κονδύλια 6, 7 του πίνακα αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων έτους 2018, ένα σημαντικό μέρος των ποσών εξόδων αυτών, που υπερβαίνει από μόνο του το ποσό της αποδιδόμενης διαφοράς ποσού – 479.690,98 ευρώ δεν πληρώθηκε ταμειακά εντός του έτους 2018 αλλά σε επόμενα έτη, και επομένως ουδεμία αρνητική διαφορά βάσει έμμεσων τεχνικών παράγεται για το ελεγχόμενο έτος 2018
3. Ουσία αβάσιμες οι αποδιδόμενες σε βάρος του προσφεύγοντος λογιστικές διαφορές στα έτη 2018-2020.
4. Εσφαλμένες οι προσδιορισθείσες διαφορές στα μισθώματα. Εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε μίσθωμα για την προσφεύγουσα για κενό ακίνητο.

5. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση που προσδιόρισε ο έλεγχος για τον προσφεύγοντα πρέπει να αφαιρεθεί ισόποσα ως δαπάνη.

Με τα αρ συμπληρωματικά υπομνήματα, αναφορικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό ότι τιμολόγια έτους 2018 πληρώθηκαν το 2019 προσκομίστηκε κίνηση τραπεζικού λογαριασμού, επιταγές, καρτέλες πελατών και πίνακες excel, και αναφορικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό ότι ο έλεγχος εσφαλμένα καταγράφει στις αναλώσεις ποσό ύψους 234.358,11 € ως δαπάνες διαβίωσης προσκομίστηκαν βεβαιώσεις τραπεζών και κίνηση τραπεζικών λογαριασμών.

Δεδομένου ότι τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία δεν τα είχε στα διάθεση του ο έλεγχος, προκειμένου να τα λάβει υπόψη του κατά την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων, κρίθηκε με την αρ. Απόφαση της Υπηρεσίας μας ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια Υπηρεσία προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 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, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 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, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπο λογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 5104/2013: «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.

2. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου..»

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του ν. 4172/2013: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 29§4 του ν. 4172/2013: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας , στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες',: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: «...β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορέςιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 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 προσάυξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2015/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 'Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013': «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 ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

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.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. «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» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του 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...

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 , για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληγαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Άρθρο 8 Έκτακτη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη.

....Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά...

Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.....

Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.

Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές.

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Άρθρο 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 προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν. 4172/2013:

«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από το φόρο.».

Ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής".

3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

β) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού, το ποσοστό της έκπτωσης για τις κάθε είδους δαπάνες, ανεξαρτήτως με το αν συνδέονται με την εκμετάλλευση συγκεκριμένου ακινήτου ή της εν γένει ακίνητης περιουσίας τους, ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).».

γ) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες.

δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.

ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.

4. Τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του, εφόσον έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έχει εκδοθεί εις βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων. Τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 8. Τα μη εισπραχθέντα εισοδήματα δηλώνονται σε ειδικό κωδικό ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1069/2015: «..Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που δεν προκύπτει ετήσιο εισόδημα σε χρήμα ή σε είδος από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, θα τεκμαίρεται εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση αυτής....»

Επειδή, σύμφωνα με το από έγγραφο πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων του ΚΕΜΕΦ, σε συνέχεια της αρ. Απόφασης Αναπομπής:

«....Επί των ισχυρισμών των προσφευγόντων και των νέων στοιχείων που προσκομίσθηκαν παραθέτουμε τα ακόλουθα:

Α. Ως προς την πλήρωση των προϋποθέσεων για την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στους προσφεύγοντες βάσει των υπ'αρ. και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατ' εντολή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., κρίθηκε, για το φορολογικό έτος 2018, ότι πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου.

Συγκεκριμένα, από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρ.) φορολογικού έτους 2018 σε συνδυασμό με τα στοιχεία που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω των πληροφοριακών συστημάτων της Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώθηκε ότι στο φορολογικό έτος 2018 το δηλούμενο εισόδημα των προσφευγόντων συνολικού ύψους 129.597,35€ δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ύψους 301.467,18€,

Τα ανωτέρω ποσά αναλύονται ως κάτωθι:

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΕΤΟΥΣ 2018

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2018 (ΥΠΟΧΡΕΟΥ)	119.610,28€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2018 (ΣΥΖΥΓΟΥ)	9.987,07€
ΣΥΝΟΛΟ	129.597,35€

ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ/ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΤΟΥΣ 2018

ΔΑΠΑΝΕΣ που ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ ΠΛΗΡΩΜΩΝ (Διαβίβαση στοιχείων από πιστωτικά ιδρύματα στην Α.Α.Δ.Ε. για το σκοπό μείωσης φόρου σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 16 του ν. 4172/2013 όπως προστέθηκε με το άρθρο 68 του ν. 4446/2016)	280.717,44€
ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ (ΠΟΛ 1054/2015)	18.149,74€

ΕΝΟΙΚΙΟ που ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ ΓΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΠΑΙΔΙΩΝ ΤΗΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΣ που ΣΠΟΥΔΑΖΟΥΝ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ (κωδ. 817 και 819 της δήλωση Φ.Ε.)	2.600,00€
ΣΥΝΟΛΟ	301.467,18€

Επισημαίνεται ότι στο συνολικό ποσό των προσωπικών/οικογενειακών δαπανών διαβίωσης ύψους 301.467,18€, προκειμένου να αποφευχθεί ο υπολογισμός της ίδιας δαπάνης δύο φορές, δεν προσμετρήθηκαν καταβολές φόρων, βάσει των στοιχείων του TAXIS, ύψους 48.928.60€, ποσά ασφαλίσεων και τελών κυκλοφορίας (3.023,60€), καθώς και ποσά που αφορούν σε δαπάνες ηλεκτροδότησης (2.000,00€), ύδρευσης (200,00€), σταθερής και κινητής τηλεφωνίας (3.000,00€), όπως αυτά δηλώθηκαν από τους προσφεύγοντες στο έντυπο «ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΤΡΟΠΟΥ ΔΙΑΒΙΩΣΕΙΣ - ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ - ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ», για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2018.

Ως προς τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα ύψους 280.717,44€ και περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος ELENXIS της Α.Α.Δ.Ε., παρατίθεται περαιτέρω ανάλυση αυτών στον πίνακα 1: «ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ» που ακολουθεί.....

Έπειτα από την εξέταση των νέων στοιχείων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτουν τα εξής :

Με βάση τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από τους προσφεύγοντες σχετικά με τα ποσά των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (e-mail της - αρχείο αναλυτικών κινήσεων — τραπεζικά παραστατικά — κίνηση του λογαριασμού και την αντίστοιχη κίνηση του λογαριασμού όψεως στην) και κατόπιν σχετικών διασταυρώσεων με τα δεδομένα του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λοιπών Προϊόντων (ΣΜΤΛ), επαληθεύεται ο ισχυρισμός τους ότι τα πληροφοριακά συστήματα της «διάβασαν» και διαβίβασαν εσφαλμένα στην ΑΑΔΕ ως καταναλωτικές δαπάνες του προσφεύγοντος ποσά που αφορούσαν μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του.

Επισημαίνεται ότι η σχετική επαλήθευση δεν θα μπορούσε να γίνει από τον αρχικό έλεγχο δεδομένου ότι η διαβίβαση των στοιχείων από τα τραπεζικά ιδρύματα στην ΑΑΔΕ ως προς τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμών έγινε συγκεντρωτικά ανά μήνα, ενώ οι τραπεζικές κινήσεις που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λοιπών Προϊόντων (ΣΜΤΛ) αφορούν μεμονωμένες πράξεις (χρέωση ή πίστωση), που πραγματοποιήθηκαν σε συγκεκριμένο χρόνο (έτος, μήνας, ημέρα και ώρα). Γίνεται λοιπόν αντιληπτό ότι, ο μεγάλος όγκος των τραπεζικών κινήσεων την ίδια ημέρα πόσο μάλλον τον ίδιο μήνα από κάθε τράπεζα ξεχωριστά καθιστά εξαιρετικά δυσχερή την ανωτέρω επαλήθευση εκ μέρους του ελέγχου.

Αξιολόγηση των νέων στοιχείων / Ελεγκτικές επαληθεύσεις

Σύμφωνα με την από επιστολή της αποστάλθηκε, σε απάντηση σχετικού αιτήματος του προσφεύγοντος, αναλυτικός πίνακας με τις συναλλαγές αφορολόγητου για το έτος 2018, ο οποίος παρατίθεται ακολούθως (ΠΙΝΑΚΑΣ 2):

Επιπρόσθετα προσκομίσθηκαν κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών: α) της και β) της καθώς επίσης και τραπεζικά παραστατικά όπου περιγράφονται οι συναλλαγές (μεταφορές) μεταξύ των παραπάνω λογαριασμών.

Από την αξιολόγηση των προαναφερθέντων στοιχείων και την επισκόπηση των τραπεζικών κινήσεων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών

και Λοιπών Προϊόντων (ΣΜΤΛ), διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν μεταφορές χρηματικών ποσών από τον τραπεζικό λογαριασμό προς τους λογαριασμούς και - και συνολικού ποσού 183.977,00€, οι οποίες παρουσιάζονται ακολούθως στον πίνακα 3:....

Από τα ως άνω εκτεθέντα προκύπτει ότι, τα πληροφοριακά συστήματα της εσφαλμένα διαβίβασαν στην ΑΑΔΕ ως καταναλωτικές δαπάνες του προσφεύγοντος τα ποσά που αφορούσαν μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του. Επομένως, το ποσό των 280.717,44€ (δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμών) μειώνεται κατά 183.977,00€ και ως εκ τούτου οι σχετικές δαπάνες επαναπροσδιορίζονται στο ύψος των 96.740,44€.

Κατόπιν των ανωτέρω, ελέγχεται ακολούθως, εκ νέου, εάν για το φορολογικό έτος 2018 πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013, ήτοι εάν συντρέχει η εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των προσφευγόντων.

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΕΤΟΥΣ 2018

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2018 (ΥΠΟΧΡΕΟΥ)	119.610,28€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2018 (ΣΥΖΥΓΟΥ)	9.987,07€
ΣΥΝΟΛΟ	129.597,35€

ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ/ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΤΟΥΣ 2018

ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ ΠΛΗΡΩΜΩΝ (Διαβίβαση στοιχείων από πιστωτικά ιδρύματα στην Α.Α.Δ.Ε. για το σκοπό μείωσης φόρου σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 16 του ν. 4172/2013 όπως προστέθηκε με το άρθρο 68 του ν. 4446/2016)	96.740,44
ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ (ΠΟΛ 1054/2015)	18.149,74
ΕΝΟΙΚΙΟ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ ΓΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΠΑΙΔΙΩΝ ΤΗΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΣ ΠΟΥ ΣΠΟΥΔΑΖΟΥΝ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ (κωδ. 817 και 819 της δήλωση Φ.Ε.)	2.600,00€
ΣΥΝΟΛΟ	117.490,18€

Από τη σύγκριση των ανωτέρω προκύπτει ότι το δηλούμενο εισόδημα των προσφευγόντων συνολικού ποσού 129.597,35€ επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ύψους 117.490,18€, με αποτέλεσμα να μη συντρέχει πλέον η προϋπόθεση που ορίζει το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ως εκ τούτου τα εισοδήματα των προσφευγόντων για το φορολογικό έτος 2018 θα προσδιορισθούν με βάση τις γενικές διατάξεις. Για το λόγο αυτόν παραπέμπουμε στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (σελ. 184-193), όπου παρατίθεται, με βάση τις τελικές διαπιστώσεις του ελέγχου, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος των προσφευγόντων για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020. Ειδικότερα, οι διαφορές που προέκυψαν αναλύονται στις σελ.146-172 της ανωτέρω

έκθεσης ελέγχου όσον αφορά στις μη εκπιπόμενες δαπάνες ύψους 20.130,24€ και στις σελ. 99-102, 187 όσον αφορά το εισόδημα από ακίνητη περιουσία ύψους 830,40€.

Β. Ως προς τα ποσά που καταχωρίστηκαν στον πίνακα κατά την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Οι προσφεύγοντες, προσκομίζοντας νέα στοιχεία σχετικά με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου στο φορολογικό έτος 2018 , ισχυρίζονται ότι : α) το ποσό των 234.358,11€ που καταχωρίστηκε στο κονδύλι 11: Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) στη στήλη II.ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ του πίνακα «ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ» πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό των 185.714,96€ και β) προκύπτει αύξηση πληρωτέων λογαριασμών ποσού τουλάχιστον 132.792,79€ (σχετικό κονδύλι 10: Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών στη στήλη I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ του πίνακα «ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ»).

Επειδή, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των προσφευγόντων για τα κρινόμενα φορολογικά έτη εφαρμόζονται οι γενικές φορολογικές διατάξεις και όχι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου, οι συγκεκριμένοι προβαλλόμενοι λόγοι που αναφέρονται στον τρόπο εφαρμογής της έμμεσης μεθόδου που είχε επιλεχθεί (τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας) και στη διαφοροποίηση των ποσών που συμπεριλήφθησαν στον σχετικό πίνακα «ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ», καθώς και τα σχετικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν δεν χρήζουν περαιτέρω αξιολόγησης.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Έπειτα από την αξιολόγηση των νέων προσκομισθέντων στοιχείων και τη διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως αναλυτικά παρουσιάστηκαν ανωτέρω, προτείνεται η μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής...»

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού του εισοδήματος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018.

Σύμφωνα με τις ως άνω πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ο εν λόγω ισχυρισμός γίνεται δεκτός και συνεπώς τα εισοδήματα των προσφευγόντων για το φορολογικό έτος 2018 θα προσδιορισθούν με βάση τις γενικές διατάξεις.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι είναι ουσία αβάσιμες οι αποδιδόμενες σε βάρος του προσφεύγοντος λογιστικές διαφορές στα έτη 2018-2020.

Ωστόσο, με την έκθεση ελέγχου εισοδήματος παρέχεται σαφή και πλήρη αιτιολογία για τις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές στα ελεγχόμενα έτη 2018-2020 που αφορούν δαπάνες μισθοδοσίας που δεν έχουν εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής, τιμολόγια άνω των 500,00 € που δεν έχουν εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής, και προσωπικές δαπάνες – δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης στα εν λόγω φορολογικά έτη 2018-2020, καθώς και μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές στο φορολογικό έτος 2018. Οι ανωτέρω διάφορες διαπιστώθηκαν βάσει των διατάξεων των άρθρων 23 και 23 του ΚΦΕ, αφού ελήφθησαν υπόψη τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντος καθώς και τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο. Με την παρούσα προσφυγή δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να τεκμηριώνουν τον ανωτέρω ισχυρισμό, και συνεπώς είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι είναι εσφαλμένες οι προσδιορισθείσες διαφορές στα μισθώματα ετών 2019 και 2020 καθώς για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων για ιδιοχρησιμοποίηση και δωρεάν παραχώρηση έπρεπε να ληφθούν υπόψη οι αξίες των ακινήτων που έλαβε υπόψη ο έλεγχος για το φορολογικό έτος 2018.

Ωστόσο, όπως επισημαίνεται στην έκθεση ελέγχου για τον προσδιορισμό των διαφορών ελήφθη υπόψη η αξία των ακινήτων που προκύπτει από τα στοιχεία κτισμάτων, οικοπέδων και γηπέδων, όπως δηλώθηκαν από τους ίδιους του προσφεύγοντες στο Ε9, και τις δηλώσεις ΕΝΦΙΑ των αντίστοιχων ετών. Συνεπώς για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση και δωρεάν παραχώρηση ελήφθη υπόψη η αντικειμενική αξία των ακινήτων, σύμφωνα με τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΕ.

Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε μίσθωμα για την προσφεύγουσα για ακίνητο στη θέση που ήταν κενό. Ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1069/2015 σε περίπτωση που δεν προκύπτει ετήσιο εισόδημα σε χρήμα ή σε είδος από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τεκμαίρεται εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση αυτής, και δεδομένου ότι δεν δηλώθηκε εισόδημα εκμίσθωσης του εν λόγω ακινήτου, ενώ δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι ήταν κενό ούτε στον έλεγχο ούτε με την παρούσα προσφυγή, και συνεπώς σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις προσδιορίζεται τεκμαρτό εισόδημα 3% επί της αντικειμενικής αξίας αυτού. Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση που προσδιόρισε ο έλεγχος για τον προσφεύγοντα πρέπει να αφαιρεθεί ισόποσα ως δαπάνη.

Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου το οποίο χρησιμοποιείται από ατομική επιχείρηση, επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα του φυσικού προσώπου, δεδομένου ότι το έσοδο φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40§4 του ν. 4172/2013, ενώ το αντίστοιχο τεκμαρτό έξοδο αφαιρείται από το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ίδιου νόμου, προκειμένου δε να εκπέσει ως δαπάνη πρέπει να συντρέχουν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ίδιου νόμου, ήτοι να έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα αρχεία της επιχείρησης (βιβλία ή δήλωση Ε3) και να μην υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Συνεπώς η μη καταχώρηση του τεκμαρτού εξόδου από ιδιοχρηση ακινήτων, στερεί από την ατομική επιχείρηση του δικαιώματός της να εκπέσει τη δαπάνη αυτή από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Σε κάθε περίπτωση, εν προκειμένω ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορές στο εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων του προσφεύγοντος, ενώ δεν αμφισβήτησε τα ποσά της τεκμαρτής δαπάνης ενοικίου των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων που ο προσφεύγων είχε δηλώσει στο Ε3 των αντιστοίχων ετών.

Ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω τα εισοδήματα των προσφευγόντων για το φορολογικό έτος 2018 προσδιορίζονται με βάση τις γενικές διατάξεις. Αναλυτικότερα:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου Συμπληρωματικές	Διαφορά
-----------------------	--------------	---------------------------------	---------

			Επαληθεύσεις-Αναπομπή		
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	10.165,50		10.165,50	830,4	830,4
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,85	9,53	0,85	9,53	
Επιχειρηματική δραστηριότητα Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	109.443,93		129.574,17		20.130,24
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		279,49		279,49	
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου		9.698,05		9.698,05	
Ναυτικό εισόδημα					
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα					
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	119.610,28	9.987,07	139.740,52	10.817,47	20.960,64
Υπόλοιπο					
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	119.610,28	9.987,07	139.740,52	10.817,47	20.960,64
Εκπτώσεις εισοδήματος					
Φορολογητέο εισόδημα					
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας	119.610,28	9.987,07	139.740,52	10.817,47	20.960,64
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά					
Φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών		546,46		546,46	
Συνολικό εισόδημα					
Τεκμαρτό εισόδημα	119.610,28	10.533,53	139.740,52	11.363,93	20.960,64
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.					
	119.610,28	10.533,53	139.740,52	11.363,93	20.960,64

Εισφορά Αλληλεγγύης	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Διαφορά
Ποσό εισφοράς	8.115,93		9.927,65		1.811,72
Εισφορά που παρακρατήθηκε					
Υπόλοιπο	8.115,93		9.927,65		1.811,72

Με βάση τα ανωτέρω προσδιορισθέντα εισοδήματα, οι φορολογικές υποχρεώσεις των προσφευγόντων για το φορολογικό έτος 2018, απεικονίζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

ΑΝΑΛΥΣΗ		Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου Συμπληρωματικές Επαληθεύσεις -Αναπομπή	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	119.610,28	139.740,52	20.130,24
	της συζύγου	9.987,07	10.817,47	830,40
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	19.505,75	28.688,92	9.183,17
Προκαταβολή φόρου		41.515,99	41.515,99	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		9,99	9,99	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		2,00	2,00	

Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.		2.326,93	2.326,93
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.			
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου			
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	8.115,93	9.927,65	1.811,72
Τέλος επιτηδεύματος	2.350,00	2.350,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.248,00	1.248,00	

Διαφορά συμψηφισμού			
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή			
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	72.747,66	86.069,48
	για επιστροφή		
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά			

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 του και της και συγκεκριμένα:

Α. Τη μερική αποδοχή αυτής ως προς την αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2018, και την τροποποίηση αυτής, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, και

Β. Την απόρριψη αυτής ως προς τις αρ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για τα φορολογικά έτη 2019 & 2020.

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

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	106.354,89	9.183,17
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	53.177,45	2.326,93
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	31.224,85	1.811,72
Σύνολο για καταβολή	190.757,19	13.321,82

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	16.481,48
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	8.240,74
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	3.336,68

Σύνολο για καταβολή	28.058,90
---------------------	-----------

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	11.498,85
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	5.749,43
Σύνολο για καταβολή	17.248,28

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**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.