



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 29/11/2023

Αριθμός απόφασης: 1965

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- 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' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».
- δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. 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.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά: α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, β) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, γ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, και δ) της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του

Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) και Κ.Φ.Δ. (Ν.4987/2022) του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

α) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 577,50 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 288,75 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 38,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **904,75 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 11.029,11 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 6.462,00 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.677,73 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **21.063,77 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

γ) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού **12.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000.

δ) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **6.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά την ως άνω φορολογική περίοδο δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, 10 και 11 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ).

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ν. 4308 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) και Κ.Φ.Δ. (Ν.4987/2022) του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Φορολογικό έτος 2018

Α. Η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε σε μία (1) περίπτωση φορολογικό στοιχείο αξίας, ήτοι Τιμολόγιο Πώλησης ή άλλων παραστατικών εσόδων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), στις 1/3/2018, για την πώληση ενός μεταχειρισμένου ελκυστήραστον, αξίας σύμφωνα με την απογραφή 50.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 12.000,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, 10 και 11 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές της επιχείρησης της προσφεύγουσας κατά το ποσό των 50.000,00 ευρώ και το φόρο εκρών κατά το ποσό των 12.000,00 ευρώ. Στη φορολογία εισοδήματος, ωστόσο, δεδομένου ότι το παραπάνω γεωργικό μηχανήμα που στάλθηκε στον είχε συμπεριληφθεί στην κατάσταση απογραφής του ελεγχόμενου έτους 2018, ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης προσδιόρισε το κόστος πωληθέντων μετά την αφαίρεση του μηχανήματος αυτού από τα αποθέματα τέλους χρήσης και αντίστοιχα από την απογραφή το επόμενο ελεγχόμενο έτος.

Β. Περαιτέρω, κατόπιν ανοίγματος και επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι για τις παρακάτω πιστώσεις, συνολικού ύψους 1.750,00 ευρώ, δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσής τους ή ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί ή ότι απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη και κρίθηκε ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και φορολογούνται ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ:

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
1				ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	130,00
4				ΕΜΒ. ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	300,00
19				ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	600,00
20				ΜΤΦ ΜΕΤΑΦ. ΑΠΟ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	.....	120,00
21				ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	600,00
ΣΥΝΟΛΟ						1.750,00

Φορολογικό έτος 2019

Για το εν λόγω φορολογικό έτος διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσας ανέρχεται στο ποσό των 1.616,26 ευρώ, το οποίο δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, καθώς έχει δηλώσει στον κωδικό 049 της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών ύψους 45.698,26 ευρώ. Συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι πληρείται και η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 2 για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, και εισηγήθηκε, ως καταλληλότερη, την επιλογή της τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας ως μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο, η οποία προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές και ατομικές) και τις αυξήσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών και ατομικών).

Ως εκ τούτου έγινε προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων και παράλληλα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, προκειμένου να επιλεγεί το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα. Από την εν λόγω επεξεργασία και σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1270/2013 και 1050/2014, προέκυψε το εξής αποτέλεσμα:

Φορολογικό έτος 2019	Εισόδημα βάσει δήλωσης	Εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος	Εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών
Ακίνητη Περιουσία	1.615,00	1.615,00	1.615,00
Μερίσματα- Τόκοι- Δικαιώματα	1,26	1,26	1,26
Ζημία επιχειρηματικής δραστηριότητας ιδίου έτους	-41.012,96	-40.318,58	-40.318,58
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	5.863,74	600,00	0,00
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 Ν. 4172/2013		5.263,74	43.073,50
ΣΥΝΟΛΟ	7.480,00	7.480,00	44.689,76

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ. προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας του παρακάτω λόγους:

- Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018 και του υπ' αριθμ. Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018.

Α. Υπέρβαση Εντολής Ελέγχου. Στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου ν.4308/2014 και Κ.Φ.Δ. και μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., ως βάση για τη διενέργεια του ελέγχου και την έκδοση των σχετικών καταλογιστικών πράξεων αναφέρεται η υπ' αριθμ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου

εισοδήματος. Οι εν λόγω εκθέσεις ελέγχου, ωστόσο, αφορούν την ορθή τήρηση των λογιστικών προτύπων και του Κ.Φ.Δ. και των διατάξεων του κώδικα Φ.Π.Α., αντικείμενα τα οποία ουδέποτε συμπεριελήφθησαν στην επικαλούμενη από τον έλεγχο εντολή.

Β. Επί της ουσίας – Έλλειψη απόδειξης / Εσφαλμένη εκτίμηση αποδείξεων εκ μέρους του ελέγχου. Η θέση του ελέγχου σε σχέση με το μεταχειρισμένο γεωργικό ελκυστήραμε αριθμό πλαισίου τυγχάνει παντελώς αυθαίρετη, αόριστη και αναπόδεικτη, δεδομένου άλλωστε, ότι το βάρος απόδειξης της όποιας φορολογικής παράβασης φέρει η ίδια η φορολογική αρχή, η οποία εν προκειμένω, παρά το αποδεικτικό υλικό που προσκόμισε ενώπιόν της, δεν προέβη επί της ουσίας σε ελεγκτικές διασταυρώσεις, ως όφειλε, ώστε να επαληθεύσει τον ισχυρισμό της περί μη έκδοσης φορολογικού παραστατικού, αντιθέτως, προέβαλε ως μοναδικό επιχείρημα, ότι εάν επρόκειτο για δοκιμή, θα έπρεπε το μηχανήμα να επιστρέψει σε εύλογο χρόνο.

Γ. Επικουρικά – Αναδρομική εφαρμογή ηπιότερης διοικητικής κύρωσης ως προς την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018. Αναφορικά με την εν λόγω πράξη πρέπει να γίνει δεκτή η εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 54 παρ.2ε Κ.Φ.Δ. ως ευνοϊκότερης στην υπό κρίση υπόθεση.

- **Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018,** εσφαλμένα ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι για πέντε (5) πιστώσεις χρηματικών ποσών δεν αποδείχθηκε, δήθεν, η πηγή και η αιτία προέλευσής τους, με αποτέλεσμα να καταλήξει σε λογιστικές διαφορές συνολικού ύψους 1.750,00 ευρώ.

- **Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019:**

Α. Σχετικά με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, από κανένα σημείο του ελέγχου, ούτε καν από την ίδια την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν προκύπτει ότι υπήρξε αιτιολογημένη απόφαση για την επιλογή της τελικώς εφαρμοσθείσας στην περίπτωση της έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Από την απλή ανάγνωση της ανωτέρω εντολής ελέγχου, σε κανένα σημείο της δε γίνεται αναφορά στην εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου στη διαδικασία φορολογικού ελέγχου, ούτε εκδόθηκε μεταγενέστερη συμπληρωματική εντολή, στην οποία να συμπεριληφθεί, ως όφειλε, η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Περαιτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν υπάρχει η παραμικρή κρίση από τον έλεγχο σε σχέση με τον απαιτούμενο προέλεγχο της διάκρισης προσωπικών και επαγγελματικών δαπανών, ούτε σαφές και αιτιολογημένο πόρισμα για μη κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Β. Περαιτέρω, επί της ουσίας της υπόθεσης, για το φορολογικό έτος 2019, σε ορισμένες περιπτώσεις έχουν προσδιοριστεί εσφαλμένα από τον έλεγχο δαπάνες, οι οποίες αυξάνουν τις αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων στην έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, με αποτέλεσμα να οδηγούν σε μεγαλύτερη διαφορά στο εισόδημα και δήθεν αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας της.

Ειδικότερα:

1. Το ποσό που αφορά αποπληρωμή δανείου από την ίδια προς τον αδερφό της που ο έλεγχος έκρινε ως δαπάνη για το φορολογικό έτος 2019 και συνυπολογίστηκε στις αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, εσφαλμένα υπολογίστηκε στο ύψος των

25.500,00 ευρώ και αύξησε τη διαφορά στο εισόδημα, καθώς, όπως προκύπτει αναμφισβήτητα από τη σχετική σύμβαση δανείου, η οποία έχει άλλωστε νομίμως κατατεθεί στη φορολογική αρχή και χαρτοσημανθεί, η αποπληρωμή του δανείου θα λάβει χώρα σε δώδεκα (12) ετήσιες δόσεις και όχι μηνιαίες. Ως εκ τούτου το εν λόγω ποσό πρέπει να αφαιρεθεί πλήρως από τις προσδιορισθείσες δαπάνες του έτους 2019, ώστε να περιοριστεί αντίστοιχα η υπολογιζόμενη διαφορά στο εισόδημα που κρίθηκε ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

2. Εκ παραδρομής ορισμένες δαπάνες επαγγελματικής φύσεως παρουσιάστηκαν και ως προσωπικές, ενώ είχαν ήδη περαστεί στα βιβλία της επιχείρησης ως επαγγελματικές, με αποτέλεσμα να υπολογιστούν δύο φορές. Ειδικότερα 51 συναλλαγές στον τραπεζικό της λογαριασμό με αριθμ.στην τράπεζα Eurobank, η συνολική αξία των οποίων ανέρχεται σε ποσό 10.107,06 ευρώ και παρουσιάζονται στις σελίδες 19-20 της ενδικοφανούς προσφυγής, αφορούν αποκλειστικά επαγγελματικές δαπάνες και ως τέτοιες έχουν περαστεί στα βιβλία της επιχείρησης, εκ παραδρομής, ωστόσο, δηλώθηκαν και ως προσωπικές και ως εκ τούτου, πρέπει να αφαιρεθούν από τον κωδικό 11 «Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης» του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας και κατ' επέκταση πρέπει να μειωθεί αναλογικά η προσδιορισθείσα διαφορά στο εισόδημα που κρίθηκε ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

3. Στον υπ' αριθμ.λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς πραγματοποιήθηκαν συνολικά δέκα (10) κινήσεις, οι οποίες αφορούν πληρωμές διάφορων λογαριασμών (Cosmote και ΔΕΗ) της μητέρας της, η οποία λόγω ηλικίας δεν είναι σε θέση να χρησιμοποιήσει τα μέσα της ηλεκτρονικής τραπεζικής και συνεπώς, από δικό της λογαριασμό προβαίνει η ίδια στις εν λόγω συναλλαγές. Οι εν λόγω κινήσεις προκύπτουν από σχετικό πίνακα συναλλαγών τον οποίο προσκομίζει και εκ του οποίου προκύπτει ο αριθμός λογαριασμού και η ακριβής περιγραφή της συναλλαγής (ημερομηνία, τύπος, ποσό), ενώ ταυτόχρονα προσκομίζει και τους σχετικούς λογαριασμούς για το συσχετισμό με τις κινήσεις. Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ποσό ύψους 1.392,00 ευρώ δεν αφορά προσωπικές της δαπάνες και ως εκ τούτου πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της και να αφαιρεθεί από τον πίνακα αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, απομειώνοντας ανάλογα και το τελικό ποσό που προσδιορίζεται ως διαφορά στο εισόδημα.

4. Ορισμένες δαπάνες, παρά το γεγονός ότι έφεραν ημερομηνίες του έτους 2019 στα σχετικά παραστατικά, εξοφλήθηκαν εντός του έτους 2020, Τα ποσά των εν λόγω δαπανών πρέπει να επαναχαρακτηριστούν και να συνυπολογιστούν στην αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών για το φορολογικό έτος 2019, κατ' ανάλογη αύξηση του συνόλου των πηγών κεφαλαίων/εσόδων της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας.

Α. Όσον αφορά τους ισχυρισμούς σχετικά με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, και τον υπ' αριθμ. Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.):

«Άρθρο 23 Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την

εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14,

.....

Άρθρο 25 Είσοδος σε εγκαταστάσεις

1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται και στις από οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ν. 4308 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) και Κ.Φ.Δ. (Ν.4987/2022), ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μέσω ηλεκτρονικής κοινοποίησης με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο. Στη συνέχεια, ωστόσο, η ως άνω εντολή τροποποιήθηκε με την πρόσθεση των φορολογιών Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και η τροποποίησή της κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μέσω ηλεκτρονικής κοινοποίησης με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας

περί υπέρβασης της εντολής ελέγχου διότι τα αντικείμενα του Φ.Π.Α. και της ορθής τήρησης των λογιστικών προτύπων δεν περιλαμβάνονται σε αυτήν, απορρίπτεται ως αβάσιμος δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπνώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

.....

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας

.....

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση

Άρθρο 25 Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

1. Τα στοιχεία του παρόντος άρθρου αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο ενδεδειγμένο κατά περίπτωση κονδύλι και βάσει των παραγράφων 2 έως 14 κατωτέρω.

.....

3. Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω:

α) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.

β) Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.

γ) Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα.»

Επειδή, περαιτέρω, στην παράγραφο 25.3.1 της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του ν.4308/2014 διευκρινιστικά αναφέρεται ότι: «Τα έσοδα από την πώληση αγαθών αναγνωρίζονται, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, στο χρόνο κατά τον οποίο εκπληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 3. Ιδιαίτερα, το έσοδο αναγνωρίζεται εφόσον μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα και κατά τη στιγμή της πώλησης θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του σχετικού πηλήματος στην οντότητα».

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ, η προσφεύγουσα προσκόμισε το υπ' αριθμ.Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων (Δελτίο Αποστολής), από το οποίο προκύπτει ότι απέστειλε για δοκιμή στον ένα μεταχειρισμένο γεωργικό ελκυστήραμε Αρ. Πλαισίου, και την υπ' αριθμ.έκθεση αφαίρεσης και παράδοσης κινητού πράγματος, σύμφωνα με την οποία αναγνωρίστηκε η προσφεύγουσα προσωρινά νομέας του προαναφερόμενου μεταχειρισμένου γεωργικού ελκυστήρα. Από τα ως άνω έγγραφα προκύπτει ότι ο μεταχειρισμένος γεωργικός ελκυστήρας εστάλη στον στις 1/3/2018 προς δοκιμή, αλλά δεν επιστράφηκε πίσω στην προσφεύγουσα μέχρι και τις 22/07/2021. Περαιτέρω, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, η επιταγή που εξοφλήθηκε στις 17/10/2018 αξίας 15.000,00 ευρώ και η κατάθεση στις 20/2/2019 ποσού 7.500,00 ευρώ αφορούν ποσά που δόθηκαν ως εγγύηση για τη δοκιμή του μηχανήματος. Ωστόσο, με βάση τα ανωτέρω στοιχεία, ο έλεγχος έκρινε ότι ο μεταχειρισμένος γεωργικός ελκυστήρας δεν εστάλη για δοκιμή στον, καθώς δεν επέστρεψε στην προσφεύγουσα σε εύλογο χρονικό διάστημα και επιπλέον, εάν επρόκειτο για δοκιμή οδε θα προέβαινε σε πληρωμή του παραπάνω συνολικού ποσού, που αντιστοιχεί στο ήμισυ της αξίας του μηχανήματος. Αντίθετα οείχε τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητα του προαναφερόμενου γεωργικού ελκυστήρα μέχρι την εκτέλεση της υπ' αριθμ.έκθεσης προσωρινής αφαίρεσής του, στην οποία ρητά αναφέρεται ότι είχε μέχρι τότε τα δικαιώματα και την νομή του. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα όφειλε κατά την παράδοση του γεωργικού ελκυστήρα την 01/03/2018 να εκδώσει σχετικό φορολογικό παραστατικό, ήτοι τιμολόγιο πώλησης, καθώς ο σκοπός της διακίνησης του ήταν η πώληση και όχι η δοκιμή, όπως προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 1 του ν.4308/2014 Ε.Λ.Π.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η θέση του ελέγχου σε σχέση με το μεταχειρισμένο γεωργικό ελκυστήραμε αριθμό πλαισίου τυγχάνει παντελώς αυθαίρετη, αόριστη και αναπόδεικτη. Ωστόσο από τα ως άνω προαναφερθέντα προκύπτει με τρόπο σαφή ότι με την αποστολή του γεωργικού μηχανήματος στον στις 1/3/2018, αυτός απέκτησε τα δικαιώματα και τη νομή του και καρπώθηκε τα οφέλη της χρήσης του. Το έτος 2021, ήτοι τρία χρόνια αργότερα, και συγκεκριμένα στις 22/7/2021, η προσφεύγουσα απέκτησε και πάλι τη νομή και τα δικαιώματα χρήσης του κάνοντας χρήση δικαστικών μέσων. Σημειώνεται ότι από την προσκομισθείσα υπ' αριθμ.έκθεση αφαίρεσης και παράδοσης κινητού πράγματος δεν προκύπτει εξάλλου και το σκεπτικό της υπ' αριθμ. απόφασης ασφαλιστικών μέτρων του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης, ήτοι για ποιον ακριβώς λόγο διατάχθηκε η απόδοση της νομής του επίμαχου γεωργικού μηχανήματος και πάλι στην προσφεύγουσα, καθώς ενδέχεται ο λόγος να είναι η μη εξόφληση από τον του τιμήματος της πώλησης. Σε κάθε περίπτωση, από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι οαπέκτησε τα δικαιώματα και τη νομή του μηχανήματος και καρπώθηκε τα οφέλη της χρήσης του, ενώ αποτελεί συνήθη πρακτική η πώληση γεωργικών μηχανημάτων με παρακράτηση κυριότητας μέχρι την εξόφληση της οφειλής, κατάσταση η οποία δεν εξαιρεί τον πωλητή από την έκδοση παραστατικού πώλησης, καθώς το κρίσιμο στοιχείο της νομής του πωλούμενου αγαθού λαμβάνει χώρα. Επομένως, η προσφεύγουσα έπρεπε να εκδώσει σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις τιμολόγιο πώλησης προς αυτόν κατά την στιγμή της αποστολής του, όπως αναλυτικά έχει αναφέρει ο έλεγχος στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι εάν στο μέλλον υπάρξει πώληση του μηχανήματος σε τρίτο ενδιαφερόμενο, θα κληθεί να αποδώσω εκ νέου Φ.Π.Α. για τον ίδιο ελκυστήρα, σημειώνεται ότι η επιστροφή της νομής στην προσφεύγουσα με την υπ' αριθμ.έκθεση αφαίρεσης και παράδοσης κινητού πράγματος, έπρεπε να απεικονίζεται με τις ανάλογες λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της τη στιγμή που έλαβε χώρα, με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου. Αν στη συνέχεια προέβαινε σε πώληση του, εφόσον δεν υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των μεταχειρισμένων ειδών, θα όφειλε να υπολογίσει εκ νέου Φ.Π.Α. στην πώληση του. Τα παραπάνω γεγονότα δεν επηρεάζουν την υποχρέωσή της να εκδώσει φορολογικό παραστατικό κατά τη στιγμή που μεταβίβασε τον γεωργικό ελκυστήρα στον στις 1/3/2018.

Εξάλλου, από την επίμαχη αποστολή του γεωργικού μηχανήματος στον στις 1/3/2018 προέκυψαν για την προσφεύγουσα οικονομικά οφέλη, ήτοι μερική εξόφληση και συγκεκριμένα εξόφληση του ήμισυ της αξίας του μηχανήματος ποσού 22.500,00 ευρώ. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δε, ότι το ποσό αυτό εστάλη ως εγγύηση για τη δοκιμή του μηχανήματος δεν αποδεικνύεται, καθώς δεν προσκομίζονται δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει η επιστροφή του ποσού των 25.000,00 ευρώ στον Σε περίπτωση, εξάλλου, μη επιστροφής της εγγύησης, δηλαδή κατάπτωσης εγγύησης λόγω μη τήρησης των όρων της συμφωνίας, τα εισπρακτέα ποσά θα έπρεπε να είχαν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της ως έκτακτα έσοδα, ωστόσο σχετικές λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας δεν υφίσταται. Περαιτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι το ποσό αυτό της εγγύησης πρέπει να κριθεί και να συσχετιστεί με την τιμή που θα πωληθεί τελικά ο ελκυστήρας είναι έωλο

και εσφαλμένο, δεν προκύπτει από καμία διάταξη νόμου και αντιβαίνει στην αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), οι οποίες ισχύουν για το κρινόμενο έτος 2018:

«Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.

Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο αξίας, ήτοι τιμολόγιο πώλησης ή άλλο παραστατικό στοιχείο εσόδου του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α, ήτοι για την πώληση του μεταχειρισμένου ελκυστήραστις 1/3/2018 στον αξίας 50.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 12.000,00 ευρώ, ορθώς επιβλήθηκε το με αριθμ.πρόστιμο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, ποσού 6.000,00 ευρώ, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 54 παρ. 2ε ΚΦΔ ως ευνοϊκότερης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Β. Όσον αφορά τους ισχυρισμούς σχετικά με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«4. 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 στην παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή στο άρθρο 39 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον 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.».

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, 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.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

.....

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο

φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατά ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατά επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013

του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....

5.Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν

υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

.....»

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, διενεργήθηκε, μεταξύ άλλων, και έλεγχος στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας για το χρονικό διάστημα 01/01/2018-31/12/2018. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς που διατύπωσε η προσφεύγουσα και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς της λογαριασμούς με τα υπομνήματα της σε απάντηση τόσο του με αριθμ. πρωτ.αιτήματος παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ, όσο και του με αριθμ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ, διαπίστωσε ότι για τα παρακάτω ποσά δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους, είτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάχθηκαν από το φόρο, και τα οποία λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1				ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	130,00
4				ΕΜΒ. ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	300,00
19				ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	600,00
20				ΜΕΤΦ ΜΕΤΑΦ. ΑΠΟ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	.....	120,00
21				ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		600,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018						1.750,00

Επειδή, σχετικά με τις πιστώσεις που καταλογίστηκαν με βάση τον ως άνω πίνακα, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει τα εξής:

A/A 4 κίνηση: Αφορά το υπ' αριθμ.τιμολόγιο πώλησης προς τον, το οποίο αφορά προϊόν «αντλία συμπλέκτη», συνολικής αξίας 272,80 ευρώ, το οποίο προσκομίζει. Στον έλεγχο αρχικά, εκ παραδρομής, προσκόμισε άλλο τιμολόγιο που δεν είχε σχέση με την ελεγχόμενη πίστωση. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της η αξία της πίστωσης ανέρχεται σε 300,00 ευρώ, καθώς

μέσα στο ποσό αυτό συμπεριλαμβάνονται και έξοδα αποστολής, συγκεκριμένα η πληρωμή του ΚΤΕΛ, με το οποίο μετακινήθηκε το προϊόν.

Α/Α 19 και 21 κινήσεις: Προσκομίζει ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης με παρακράτηση κυριότητας μεταξύ αυτής και του, για το προϊόν, μετά του σχετικού υπ' αριθμ.τιμολογίου πώλησης, από τα οποία ισχυρίζεται ότι αποδεικνύεται ότι η συνολική τιμή μετά του Φ.Π.Α. ανέρχεται σε ποσό ύψους 7.440,00 ευρώ. Με τον ανωτέρω, συμφώνησε να προβεί σε τμηματικές καταβολές του ποσού και συγκεκριμένα, προέβη σε έντεκα (11) ισόποσες πιστώσεις των 600,00 ευρώ τηνκαι σε μία (1) πίστωση των 840,00 ευρώ την Εξ αυτών, τις πιστώσεις της ο έλεγχος τις θεώρησε, παντελώς αβάσιμα, ως ανατιπολόγητες και προς αντίκρουση της θέσης του, εκτός του συμφωνητικού και του τιμολογίου, προσκομίζει ενώπιόν μας τα δύο καταθετήρια έγγραφα της τράπεζας για τις πιστώσεις 600,00 ευρώ από τονπρος την ίδια κατά τις ημερομηνίες αυτές.

Α/Α 20 κίνηση: Προσκομίζει το υπ' αριθμ.τιμολόγιο, συνολικής αξίας 6.820,00 ευρώ, με το Φ.Π.Α. να ανέρχεται σε ποσό 1.320,00 ευρώ. Ο κ. όφειλε να καταβάλει το Φ.Π.Α. και εκ παραδρομής αντί του ορθού ποσού 1.320,00 ευρώ, κατέβαλε την 12-3-2018 ποσό 1.200,00 ευρώ. Ως εκ τούτου, κατόπιν ενημέρωσής του από την ίδια, προέβη σε συμπληρωματική κατάθεση ποσού ύψους 120,00 ευρώ την 20-7-2018, την οποία ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε ανατιπολόγητη. Οι καταθέσεις αυτές προκύπτουν από τον πίνακα κινήσεων μέσω της εφαρμογής της τράπεζας τον οποίο επίσης προσκομίζει.

Επειδή, όσον αφορά τη με πίστωση ποσού 300,00 ευρώ στις 13/02/2018, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά είσπραξη εκδοθέντος τιμολογίου και προσκομίζει το με υπ' αριθμ.τιμολόγιο πώλησης προς τον, συνολικής αξίας 272,80 ευρώ. Το εν λόγω προσκομισθέν φορολογικό παραστατικό αφενός έχει εκδοθεί τέσσερις μήνες μετά την επίμαχη πίστωση, αφετέρου δε συμφωνεί ακριβώς ούτε και το ποσό. Ο ισχυρισμός, δε, ότι μέσα στο ποσό των 300,00 ευρώ συμπεριλαμβάνονται και έξοδα αποστολής, και συγκεκριμένα η πληρωμή του ΚΤΕΛ με το οποίο μετακινήθηκε το προϊόν, δεν αποδεικνύεται με αποδεικτικά πραγματοποιήσεως της δαπάνης.

Επειδή όσον αφορά τις με πιστώσεις προσκομίστηκαν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα καταθετηρίων, από τα οποία προκύπτει από τα στοιχεία συναλλασσόμενου ότι αφορούν τον πελάτη της προσφεύγουσας, ενώ όσον αφορά τη με α/α πίστωση προσκομίστηκε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας με αναλυτικές αιτιολογίες από τα οποία προκύπτει από τα στοιχεία συναλλασσόμενου ότι αφορούν τον πελάτη της προσφεύγουσαςκαι αφορά συμπληρωματική κατάθεση Φ.Π.Α. Σύμφωνα με την έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αν τα παραπάνω στοιχεία είχαν προσκομιστεί στη διάρκεια του ελέγχου θα γινόταν δεκτά και ο έλεγχος θα θεωρούσε τις πιστώσεις αυτές αιτιολογημένες. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με την παρούσα απόφαση τα ποσά για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους, είτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάχθηκαν από το φόρο, και τα οποία λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, διαμορφώνονται ως εξής:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1				ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	130,00
4				ΕΜΒ. ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	300,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018						430,00

Δεδομένου ότι το καθαρό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας βάσει δήλωσης και βάσει των έμμεσων τεχνικών ανέρχεται για το φορολογικό έτος 2018 στο ποσό των 15.584,93 ευρώ, επιλέγεται εκ νέου το εισόδημα που προκύπτει με βάση τις γενικές διατάξεις (ως μεγαλύτερο) και το οποίο βάσει των ανωτέρω προσδιορίστηκε τελικώς με την Παρούσα Απόφαση στο ποσό των 16.014,93 ευρώ, αντί του ποσού 17.334,93 ευρώ που είχε προσδιορισθεί από τον έλεγχο, ήτοι:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	6,62	6,62	6,62
Κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας	15.578,31	15.578,31	15.578,31
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013		1.750,00	430,00
ΣΥΝΟΛΟ	15.584,93	17.334,93	16.014,93

Γ. Όσον αφορά τους ισχυρισμούς σχετικά με την υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ):

«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 στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013” αναφέρονται τα εξής:

«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.

.....

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί

για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

.....
6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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, εν προκειμένω, κατόπιν επεξεργασίας των διαθέσιμων βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών προσκομισθέντων δικαιολογητικών από την προσφεύγουσα ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθώς διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα της δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, για το εν λόγω φορολογικό έτος 2019, διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσας ανέρχεται στο ποσό των 1.616,26 ευρώ, το οποίο δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, καθώς έχει δηλώσει στον κωδικό 049 της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών ύψους 45.698,26 ευρώ. Ως εκ τούτου ορθά και νόμιμα ο έλεγχος έκρινε ότι πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 2 για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, και εισηγήθηκε, ως καταλληλότερη, την επιλογή της τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας ως μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο. Σύμφωνα με τα παραπάνω, καθώς και όσα αναφέρονται στα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξέδωσε την απόφαση με αριθμό για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου (της τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας) για τον έλεγχο της προσφεύγουσας. Συνεπώς ο ισχυρισμός της περί μη ύπαρξης αιτιολογημένης απόφασης για την επιλογή της τελικώς εφαρμοσθείσας στην περίπτωση της έμμεσης τεχνικής ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος, περαιτέρω δε από καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει η υποχρέωση αναγραφής της εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου στην εντολή φορολογικού ελέγχου, όπως διατείνεται η προσφεύγουσα.

Επειδή, σχετικά με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, στο άρθρο 27 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«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 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 εμμέσου προσδιορισμού” ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου 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 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 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 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.

Άρθρο 6

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

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 8

Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. 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. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας 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:

- Καταρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου 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 φορολογούμενου 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 φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογούμενους/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 αποτελέσματα 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 φορολογούμενους 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 φορολογούμενου/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 προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/συνολικών εσόδων.

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.»

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν εισήγησης του ελέγχου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. η υπ' αριθμ.απόφαση, με την οποία εγκρίθηκε ως καταλληλότερη, μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας. Ειδικότερα, συγκεντρώθηκαν στοιχεία που βρίσκονταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής αναφορικά με δαπάνες, διασταυρώσεις και εμβάσματα, από την προσφεύγουσα, μέσω των συμπληρωμένων εντύπων της ΠΟΛ. 1171/2013 (Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία, Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – μεταβολών - υποχρεώσεων) και των προσκομιζόμενων λοιπών δικαιολογητικών και από το σύστημα TAXIS αναφορικά με διάφορους βεβαιωμένους φόρους. Αξιοποιώντας τα ανωτέρω διαθέσιμα στοιχεία και λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά κάθε έμμεσης τεχνικής και, πιο συγκεκριμένα, επειδή στο ελεγχόμενο διάστημα (01/01/2018-31/12/2019) μέσω της ατομικής επιχείρησης η προσφεύγουσα παρουσίασε ζημιά για την φορολογική χρήση 2019 και μεταβολή της περιουσιακής της κατάστασης ήτοι την αγορά ακινήτου, ο έλεγχος εισηγήθηκε την επιλογή της τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας ως μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο, η οποία προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές και ατομικές) και τις αυξήσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών και ατομικών) της.

Από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, προσδιορίστηκε η κάτωθι διαφορά στο φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2019:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	
Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης	32.316,49
2. Διαθέσιμα μετρητά	

3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	133.776,81
5. Έσοδα από άλλες πηγές	1.701,26
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.	
7. Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων	
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλπ	205.000,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	33.409,94
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	127.877,68
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	
ΣΥΝΟΛΟ	534.082,18
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	2.690,30
2. Διαθέσιμα μετρητά	
3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης	
4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	135.604,46
6. Αγορές εμπορευμάτων, α' και β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	84.741,44
7. Επαγγελματικές/Επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	75.488,93
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	40.782,41
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	6.765,03
11. Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	17.724,88
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	199.104,39
13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	14.253,84
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
15. Μειώσεις προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	577.155,68
ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	43.073,50

Επειδή, όσον αφορά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ότι σε ορισμένες περιπτώσεις έχουν προσδιοριστεί εσφαλμένα από τον έλεγχο δαπάνες, οι οποίες αυξάνουν τις αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων στην έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, με αποτέλεσμα να οδηγούν σε μεγαλύτερη διαφορά στο εισόδημα και δήθεν αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας της:

Α. Το ποσό που αφορά αποπληρωμή δανείου από την ίδια προς τον αδερφό της που ο έλεγχος έκρινε ως δαπάνη για το φορολογικό έτος 2019 και συνυπολογίστηκε στις αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, εσφαλμένα υπολογίστηκε στο ύψος των 25.500,00 ευρώ και αύξησε τη διαφορά στο εισόδημα, καθώς, όπως προκύπτει από τη σχετική

σύμβαση δανείου, η οποία έχει νομίμως κατατεθεί στη φορολογική αρχή και χαρτοσημανθεί, η αποπληρωμή του δανείου θα λάμβανε χώρα σε δώδεκα (12) ετήσιες δόσεις και όχι μηνιαίες. Εξάλλου και στην έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται ότι εκ παραδρομής ο έλεγχος υπολόγισε πέντε (5) μηνιαίες δόσεις αποπληρωμής, ύψους 5.100,00 ευρώ εκάστη, μέσα στο έτος 2019. Στην από 29/10/2018 προσκομισθείσα σύμβαση δανείου αναφέρεται ότι ποσό των 60.000,00 ευρώ θα χορηγηθεί εφάπαξ την ίδια ημέρα, ωστόσο, όπως προκύπτει και από την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος, η χορήγηση του δανείου ολοκληρώθηκε μέσα στο 2019, και συνεπώς, με βάση την παρούσα απόφαση θεωρείται ότι εξοφλήθηκε μόνο η πρώτη δόση του δανείου, ήτοι ποσό 5.100,00 ευρώ. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το ποσό των 25.500,00 ευρώ πρέπει να αφαιρεθεί πλήρως από τις προσδιορισθείσες δαπάνες του έτους 2019 διότι δεν εξοφλήθηκε καθόλου μέσα στο ελεγχόμενο έτος, πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος, καθώς δε προβλέπεται κάτι τέτοιο από τη δανειακή σύμβαση.

Με βάση τα ανωτέρω, το ποσό αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων στις αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων του πίνακα ρευστότητας διαμορφώνεται με βάση την παρούσα απόφαση στο ύψος των **20.382,41 ευρώ** αντί του ποσού 40.782,41 ευρώ που είχε προσδιορισθεί από τον έλεγχο.

Β. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εκ παραδρομής ορισμένες δαπάνες επαγγελματικής φύσεως παρουσιάστηκαν και ως προσωπικές, ενώ είχαν ήδη περαστεί στα βιβλία της επιχείρησης ως επαγγελματικές, με αποτέλεσμα να υπολογιστούν δύο φορές. Ειδικότερα αναφέρει ότι πενήντα μία (51) συναλλαγές στον τραπεζικό της λογαριασμό με αριθμ.στην τράπεζα Eurobank, η συνολική αξία των οποίων ανέρχεται σε ποσό 10.107,06 ευρώ και παρουσιάζονται στις σελίδες 19-20 της ενδικοφανούς προσφυγής, αφορούν αποκλειστικά επαγγελματικές δαπάνες και ως τέτοιες έχουν περαστεί στα βιβλία της επιχείρησης, εκ παραδρομής, ωστόσο, δηλώθηκαν και ως προσωπικές και ως εκ τούτου, πρέπει να αφαιρεθούν από τον κωδικό 11 «Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης» του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας και κατ' επέκταση πρέπει να μειωθεί αναλογικά η προσδιορισθείσα διαφορά στο εισόδημα που κρίθηκε ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας. Σχετικά με τον ως άνω ισχυρισμό στην έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται τα εξής:

- Ως προς τις συναλλαγές με τοστα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας το έτος 2019 βρέθηκαν καταχωρημένα μόνο δύο παραστατικά, των οποίων η αξία και η ημερομηνία έκδοσης τους δε σχετίζεται με τις συγκεκριμένες χρεώσεις, άρα ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι αφορούν επαγγελματικές δαπάνες του επίμαχου έτους 2019 που έχουν ήδη υπολογιστεί στον πίνακα της ανάλυσης ρευστότητας δε γίνεται δεκτός.
- Ως προς τις συναλλαγές με την εταιρείαμόνο για τις κάτωθι χρεώσεις, για τις οποίες βρέθηκε καταχώριση σχετικού παραστατικού εξόδων ή παγίων στο τηρούμενο φορολογικό βιβλίο, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι αφορούν επαγγελματικές δαπάνες που έχουν ήδη υπολογιστεί το ελεγχόμενο έτος 2019 γίνεται δεκτός:

.....	.....	36,89
.....	.....	428,99
.....	.....	12,99
.....	.....	179,00
ΣΥΝΟΛΟ		657,87

Ενώ για τις παρακάτω χρεώσεις με την εταιρείαδεν υπάρχει συσχέτιση με κανένα φορολογικό παραστατικό ως προς την αξία και την ημερομηνία της χρέωσης στο τηρούμενο φορολογικό βιβλίο της προσφεύγουσας και επομένως ο ισχυρισμός της πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος:

.....	.....	89,50
.....	.....	16,63
.....	.....	79,83
.....	.....	89,5
.....	.....	16,63
.....	.....	79,83
.....	.....	59,00
.....	.....	48,58
.....	.....	89,5
.....	.....	16,63
.....	.....	79,83
.....	.....	89,5
.....	.....	16,63
.....	.....	79,83
.....	.....	89,5
.....	.....	16,63
.....	.....	79,83
.....	.....	19,65
.....	.....	83,16
.....	.....	89,52
.....	.....	16,66
.....	.....	79,85
.....	.....	19,65
ΣΥΝΟΛΟ		1.345,87

- Κατόπιν εξέτασης των νέων στοιχείων που προσκομίστηκαν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και της διαπίστωσης της καταχώρισης τους στο τηρούμενο βιβλίο του ελεγχόμενου έτους 2019, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός για τις κάτωθι δαπάνες:

.....	.....	50
.....	.....	36,89
.....	.....	325
.....	.....	325
.....	.....	357,33
.....	.....	186,68
.....	.....	375,71
.....	.....	437,5
.....	.....	85
.....	.....	322,34
.....	.....	428,99
.....	.....	12,99
.....	.....	97,96
.....	.....	3.980,00
.....	.....	109,06
.....	.....	108,44
.....	.....	179
.....	.....	803,46
ΣΥΝΟΛΟ		8.221,35

Με βάση τις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, το ποσό για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) στις αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων του πίνακα ρευστότητας διαμορφώνεται με βάση την παρούσα απόφαση στο ύψος των **9.503,53 ευρώ** αντί του ποσού 17.724,88 ευρώ που είχε προσδιορισθεί από τον έλεγχο.

Γ. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στον υπ' αριθμ.λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς πραγματοποιήθηκαν συνολικά δέκα (10) κινήσεις, οι οποίες αφορούν πληρωμές διάφορων λογαριασμών (Cosmote και ΔΕΗ) της μητέρας της, η οποία λόγω ηλικίας δεν ήταν σε θέση να χρησιμοποιήσει τα μέσα της ηλεκτρονικής τραπεζικής και συνεπώς προέβαινε η ίδια στις εν λόγω συναλλαγές από δικό της λογαριασμό. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει πίνακα συναλλαγών από τον οποίο προκύπτει ο αριθμός λογαριασμού και η ακριβής περιγραφή της συναλλαγής (ημερομηνία, τύπος, ποσό), ενώ ταυτόχρονα προσκομίζει και τους σχετικούς λογαριασμούς για το συσχετισμό με τις κινήσεις. Συνεπώς, με βάση τον εν λόγω ισχυρισμό, ποσό ύψους 1.392,00 ευρώ δεν αφορά προσωπικές της δαπάνες και ως εκ τούτου πρέπει να αφαιρεθεί από τον πίνακα αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, απομειώνοντας ανάλογα και το τελικό ποσό που προσδιορίζεται ως διαφορά στο εισόδημα.

Ωστόσο, ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας αβασίμως προβάλλεται, καθώς δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό έγγραφο από το οποίο να προκύπτει ότι δεν κατέβαλε τις δαπάνες αυτές από τα δικά της εισοδήματα. Εφόσον οι εν λόγω δαπάνες καταβλήθηκαν από την ίδια και από δικό της τραπεζικό λογαριασμό αποτελούν και αυτές προσωπικές δαπάνες και ορθώς συμπεριελήφθησαν στον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας, ανεξαρτήτως αν αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για συγγενικό της πρόσωπο.

Δ. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ορισμένες δαπάνες, παρά το γεγονός ότι έφεραν ημερομηνίες του έτους 2019 στα σχετικά παραστατικά, εξοφλήθηκαν εντός του έτους 2020. Ειδικότερα προσκομίζει το υπ' αριθμ. τιμολόγιο της εταιρείας», συνολικής αξίας 1.153,20 ευρώ και το υπ' αριθμ. τιμολόγιο της εταιρείας συνολικής αξίας 499,00 ευρώ, τα οποία όπως ισχυρίζεται εξοφλήθηκαν με πιστωτική κάρτα, η οποία χρεώθηκε μεν εντός του έτους 2019, αλλά η αποπληρωμή τους έλαβε χώρα εντός του 2020. Περαιτέρω, προσκομίζει δύο (2) τιμολόγια της τα υπ' αριθμ. ύψους 6.000,00 ευρώ και 4.300,00 ευρώ αντίστοιχα, τα οποία όπως ισχυρίζεται εξοφλήθηκαν με διατραπεζικές κινήσεις από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της στην Εθνική Τράπεζα, την αντίστοιχα. Συνεπώς η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ποσά των εν λόγω δαπανών πρέπει να επαναχαρακτηριστούν και να συνυπολογιστούν στην αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών για το φορολογικό έτος 2019, κατ' ανάλογη αύξηση του συνόλου των πηγών κεφαλαίων/εσόδων της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας.

Σχετικά με τα παραπάνω προσκομισθέντα τιμολόγια στην έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται τα εξής:

- Το τιμολόγιο και συγκεκριμένα το υπόλοιπο του 803,46 ευρώ, όπως αναφέρεται στο τιμολόγιο εξοφλήθηκε στις 8/11/2019, όπως προκύπτει άλλωστε και από την κατάσταση συναλλαγών από την Τράπεζα Eurobank που κατέθεσε η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εξοφλήθηκε το 2020 δε γίνεται αποδεκτός.

- Το τιμολόγιο από την εταιρεία συνολικής αξίας 499,00 ευρώ πληρώθηκε με πιστωτική κάρτα στις 30/11/2019 επομένως μέσα στον επόμενο μήνα, όπως άλλωστε είναι και η προθεσμία πληρωμής των πιστωτικών καρτών και εφόσον δεν προσκομίστηκε κάποιο δικαιολογητικό έγγραφο από το οποίο να προκύπτει ότι εξοφλήθηκε αργότερα, ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.
- Σχετικά με τα τιμολόγια της εταιρείας η προσφεύγουσα είχε καταθέσει καρτέλα της προαναφερόμενης εταιρείας, σύμφωνα με την οποία τα τιμολόγια που αναφέρει παραπάνω συμψηφίζονται προκειμένου να εξοφληθούν οι απαιτήσεις της από την εταιρείαως πελάτης της. Αν γίνει δεκτός ο νέος ισχυρισμός θα πρέπει να αναπροσαρμοστούν και οι εισπρακτέοι λογαριασμοί και συγκεκριμένα να αυξηθούν ανάλογα και επομένως το αποτέλεσμα της διαφοράς στο εισόδημα που προκύπτει από την τεχνική ανάλυση ρευστότητας θα παρέμενε το ίδιο.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, ο πίνακας ανάλυσης ρευστότητας για το φορολογικό έτος 2019 διαμορφώνεται με βάση την παρούσα απόφαση ως εξής:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ		
ΠΟΣΑ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ		
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης	32.316,49	32.316,49
2. Διαθέσιμα μετρητά		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	133.776,81	133.776,81
5. Έσοδα από άλλες πηγές	1.701,26	1.701,26
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.		
7. Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων		
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλπ	205.000,00	205.000,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	33.409,94	33.409,94
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	127.877,68	127.877,68
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπραχτήκαν έναντι εσόδων επομένου έτους		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		
ΣΥΝΟΛΟ	534.082,18	534.082,18
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ		
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	2.690,30	2.690,30
2. Διαθέσιμα μετρητά		
3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης		
4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	135.604,46	135.604,46
6. Αγορές εμπορευμάτων, α' και β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	84.741,44	84.741,44
7. Επαγγελματικές/Επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	75.488,93	75.488,93

8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	40.782,41	20.382,41
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες		
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	6.765,03	6.765,03
11. Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	17.724,88	9.503,53
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	199.104,39	199.104,39
13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	14.253,84	14.253,84
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους		
15. Μειώσεις προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	577.155,68	548.534,33
ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	43.073,50	14.452,15

Δεδομένου ότι το καθαρό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας βάσει δήλωσης και βάσει των γενικών διατάξεων ανέρχεται για το φορολογικό έτος 2019 στο ποσό των **7.480,00 ευρώ**, επιλέγεται εκ νέου ως φορολογητέο το εισόδημα που προκύπτει με βάση την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, ήτοι:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ		
	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Ακίνητη περιουσία	1.615,00	1.615,00
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	1,26	1,26
Ζημία επιχειρηματικής δραστηριότητας	-40.318,58	-40.318,58
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	0,00	0,00
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013	43.073,50	14.452,15
ΣΥΝΟΛΟ	44.689,76	16.068,41

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, και συγκεκριμένα:

- την απόρριψη αυτής ως προς την υπ' αριθμ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, και τον υπ' αριθμ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, και την επικύρωση αυτών.

- τη μερική αποδοχή αυτής ως προς τις υπ' αριθμ.και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικών ετών 2018 και 2019, και την τροποποίηση αυτών ως κάτωθι:

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

A) Φορολογικό έτος 2018

• Φορολογία εισοδήματος

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	15.584,93		17.334,93		16.014,93		430,00
Φόρος κλίμακας	3.428,22		4.005,72		3.570,12		141,90
Μείον: Μειώσεις από το φόρο							
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	3.428,22	0,00	4.005,72	0,00	3.570,12	0,00	141,90
B. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,99		0,99		0,99		
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
δ) Μισθωτές υπηρεσίες							
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό/ φορολογικό έτος	3.182,41		3.182,41		3.182,41		
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	244,82	0,00	822,32	0,00	386,72	0,00	141,90
Γ. Πλέον							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος	3.427,23		3.427,23		3.427,23		
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	3.672,05	0,00	4.249,55	0,00	3.813,95	0,00	141,90
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			288,75				
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	78,87		117,37		88,33		9,46
Τέλος επιτηδεύματος	650,00		650,00		650,00		

Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							
.....							
Συνολικά ποσά (+/-)	4.400,92	0,00	5.305,67	0,00	4.552,28	0,00	151,36
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							
Διαφορά συμψηφισμού. Ποσό άρθρου 18 §1 ν. 3522/2006							
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		4.400,92		5.305,67		4.552,28	151,36
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή							
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		4.400,92		5.305,67		4.552,28	151,36

• **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	280.793,66	330.793,66	330.793,66	50.000,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	162.431,76	162.431,76	162.431,76	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	67.390,48	79.390,48	79.390,48	12.000,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	67.390,48	67.390,48	67.390,48	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		12.000,00	12.000,00	12.000,00
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		12.000,00	12.000,00	12.000,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

• **Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4987/2022**

Συνολικό ποσό προστίμου: 6.000,00 ευρώ

Β) Φορολογικό έτος 2019

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	7.480,00		44.689,76		16.068,41		8.588,41
Φόρος κλίμακας	1.532,46		14.456,50		5.011,65		3.479,19
Μείον: Μειώσεις από το φόρο							
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							

Φόρος που αναλογεί	1.532,46	0,00	14.456,50	0,00	5.011,65	0,00	3.479,19
Β. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Τόκους - Μερίσματα -Δικαιώματα	0,16		0,16		0,16		
β) Εμπορικές επιχειρήσεις							
γ) Ακίνητα							
δ) Μισθωτές υπηρεσίες							
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος	3.427,23		3.427,23		3.427,23		
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-1.894,93	0,00	11.029,11	0,00	1.584,26	0,00	3.479,19
Γ. Πλέον							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος							
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	-1.894,93	0,00	11.029,11	0,00	1.584,26	0,00	3.479,19
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			6.462,00		1.739,60		1.739,60
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.677,73		89,51		89,51
Τέλος επιτηδεύματος							
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							
.....							
Συνολικά ποσά (+/-)	-1.894,93	0,00	19.168,84	0,00	3.413,37	0,00	5.308,30
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							
Διαφορά συμφητισμού. Ποσό άρθρου 18 §1 ν. 3522/2006							
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			19.168,84		3.413,37		5.308,30
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	1.894,93						
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	1.894,93						

Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			19.168,84		3.413,37	5.308,30
---------------------------------------	--	--	-----------	--	----------	----------

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.