



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29.11.2023

Αριθμός απόφασης: 1980

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, και της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό 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:

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 13.790,75 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 6.895,38 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.532,94 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 22.219,07 €.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 38.889,03 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 19.444,52 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 58.333,55 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «Παραγωγή φρέσκου ψωμιού», η οποία κατά τις υπό κρίση περιόδους, τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Από τον Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε για την προσφεύγουσα η με αριθμό εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020. Από τον έλεγχο, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα η υπ' αριθ. πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων του Ν.4512/2018, καθώς και η υπ' αριθ. πρωτ. Πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. για προσκόμιση των λογιστικών της αρχείων για την ελεγχόμενη περίοδο. Η προσφεύγουσα, ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και έθεσε τα ζητηθέντα στη διάθεση του ελέγχου.

Ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ύστερα από ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) και στα στοιχεία της προσφεύγουσας και λαμβάνοντας υπόψη:

- τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.4446/2016, που προστέθηκε στο άρθρο 23 του Ν.4172/2013, στο οποίο ορίζεται ότι «*όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (δαπάνες μισθοδοσίας, προσωπικού, αμοιβές διευθυντών ή μελών Δ.Σ.) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Αν οι ανωτέρω δαπάνες δεν εξοφληθούν με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής τότε δεν εκπίπτουν. Η ισχύς της παραπάνω προσθήκης στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται η 01/01/2017.*»

- τα συνολικά ποσά δαπανών μισθοδοσίας που εμφανίζει η προσφεύγουσα ανά φορολογικό έτος στα λογιστικά της βιβλία και στις υποβληθείσες δηλώσεις οικονομικών στοιχείων της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, τα οποία ανέρχονται σε 33.493,53€ στο φορολογικό έτος 2019 και σε 22.814,49€ στο φορολογικό έτος 2020 και έχουν εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος

- το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει την εξόφληση της συγκεκριμένη δαπάνης μέσω του τραπεζικού συστήματος πληρωμών, παρά μόνο κάποιες υπεύθυνες δηλώσεις των μισθωτών που απασχολούνται στην επιχείρησή της, οι οποίες αναγράφουν απλά ότι εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζής. Στην δήλωσή τους δεν επισυνάπτεται κάποιο αντίγραφο κίνησης του τραπεζικού τους λογαριασμού που να εμφανίζει την συγκεκριμένη συναλλαγή.

- το γεγονός ότι κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας στους οποίους η ίδια εμφανίζεται ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της χώρας, δεν διαπιστώθηκαν κινήσεις χρέωσης που να αφορούν μεταφορά χρηματικών ποσών σε λογαριασμούς των μισθωτών της επιχείρησής της ή κάποιες χρηματικές αναλήψεις που να προορίζονται για την εξόφληση μισθοδοσίας σε τραπεζικούς λογαριασμούς των εργαζομένων,

δεν αναγνώρισε τις δαπάνες μισθοδοσίας της ελεγχόμενης περιόδου ως «εκπιπόμενες δαπάνες» από τα ακαθάριστα έσοδα, επαναπροσδιορίζοντας τα καθαρά κέρδη της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας ως εξής:

Φορολογικό έτος 2019:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	139.839,90	139.839,90	0,00
ΜΕΙΟΝ: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	91.969,35	91.969,35	0,00
ΜΕΙΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	56.611,36	56.611,36	0,00
ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΔΗ - ΖΗΜΙΕΣ	-8.740,81	-8.740,810	0,00
ΠΛΕΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	0,00	33.493,53	33.493,53
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ - ΖΗΜΙΕΣ	-8.740,81	24.752,72	33.493,53

Φορολογικό έτος 2020:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	101.966,76	101.966,76	0,00
ΜΕΙΟΝ: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	115.597,58	115.597,58	0,00
ΜΕΙΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	49.625,49	49.625,49	0,00
ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	-63.256,31	-63.256,31	0,00
ΠΛΕΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	0,00	22.814,49	22.814,49
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	-63.256,31	-40.441,82	22.814,49

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη σε σύνταξη πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ώστε να διαπιστώσει εάν η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να επικαλεστεί τα χρηματικά ποσά που δηλώθηκαν στον κωδικό 788 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2019, ύψους 19.000,00 €. Από τον πίνακα αυτό προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει κεφάλαιο προηγούμενων ετών προς κάλυψη των τεκμηρίων.

Επιπλέον, στο φορολογικό έτος 2020, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό το ποσό των 3.587,22 € που η προσφεύγουσα δήλωσε στον κωδ. 782 «ποσά που προέρχονται από πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια κ.λ.π.», καθώς δεν τέθηκε στη διάθεσή του κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει την πηγή προέλευσης αυτού του ποσού.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος κατάρτισε τον κάτωθι πίνακα στον οποίο αποτυπώνεται το οικογενειακό εισόδημα της προσφεύγουσας για τις ελεγχόμενες χρήσεις:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΤΕΚΜΑΡΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ (ΑΡΘΡΑ 30 – 34 Ν.4172/13)	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΤΟ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΚ ΤΩΝ ΔΥΟ
2019	30.281,50€	29.192,93€	30.281,50€
2020	23.517,13€	14.344,80€	23.517,13€

Περαιτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος με βάση τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.2 του Ν.4172/2013, του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-05-2013, της εγκ. ΠΟΛ.1270/24-12-2013 και της ΠΟΛ.1171/04-07-2013. Με τη με αριθμό απόφαση του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιλέχθηκε ως καταλληλότερη η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, μετά από τη σύγκριση των εισοδημάτων που προέκυψαν βάσει των γενικών διατάξεων και της έμμεσης τεχνικής, έλαβε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, το μεγαλύτερο, ήτοι το προσδιορισθέν βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Φορολογική περίοδος	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Δήλωσης	Συνολικό Καθαρό Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.	Συνολικό Καθαρό Οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα Έλεγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου	Φορολογητέο Εισόδημα Που Λαμβάνεται Υπ' Όψιν Για τον Προσδιορισμό Του Φόρου Εισοδήματος
1/1 - 31/12/2019	1.020,00	25.772,72	42.810,14	42.810,14
1/1 - 31/12/2020	1.020,00	1.020,00	118.865,53	118.865,53

Από τον έλεγχο εκδόθηκε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., μετά των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2019 και 2020, προκειμένου η προσφεύγουσα να υποβάλει τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου εντός είκοσι ημερών (20) από την κοινοποίησή του. Αν και παρήλθε το ως άνω χρονικό διάστημα, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε τις απόψεις της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων. Στη συνέχεια, ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκ νέου προσδιορισμό των καθαρών κερδών της επιχείρησής της, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος προέβη σε εσφαλμένο υπολογισμό ως προς τη

μισθοδοσία των υπό κρίση ετών, καθώς αφενός στο ποσό που δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση περιλαμβάνονται εκτός από δαπάνες μισθοδοσίας και εργοδοτικές εισφορές τις οποίες έχει καταβάλει, σύμφωνα με την καρτέλα εργοδότη ΕΦΚΑ και την καρτέλα ΚΕΑΟ που προσκομίζει, και αφετέρου διότι από τις προσκομιζόμενες εκτυπώσεις κινήσεων πελατειακού λογαριασμού της Alpha Bank των υπαλλήλων που απασχολούσε, προκύπτουν οι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν από μέρους της.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: [...] ιδ) 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 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«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

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με θέμα: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

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

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

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

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

...

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.»

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

«...Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

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

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

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

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

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 έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της. ...

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. ...

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 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, στην υπό εξέταση περίπτωση, ο έλεγχος προσδιόρισε αρχικά το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, καταλογίζοντας λογιστικές διαφορές ποσού 33.493,53 € στο φορολογικό έτος 2019 και ποσού 22.814,49 € στο φορολογικό έτος 2020, οι οποίες αφορούσαν μη εκπιπόμενες δαπάνες μισθοδοσίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας και με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.2 του Ν.4172/2013, του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-05-2013, της εγκ. ΠΟΛ.1270/24-12-2013 και της ΠΟΛ.1171/04-07-2013. Με τη με αριθμό απόφαση του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιλέχθηκε ως καταλληλότερη η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας.

Επειδή, στην ενότητα «7.4.3 ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Πίνακας σύγκρισης των αποτελεσμάτων - προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση τις γενικές διατάξεις του Ν.4987/2022 και με βάση τα αποτελέσματα της έμμεσης μεθόδου ελέγχου)» της από 23.06.2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αναφέρεται ότι «Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1050/17.02.2014 άρθρο 9, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στον παρακάτω πίνακα εμφανίζονται:

- το συνολικό καθαρό οικογενειακό φορολογητέο εισόδημα που δηλώθηκε με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (πίνακας Α),
 - αυτό που προσδιορίστηκε με βάση την Έμμεση μέθοδο της «ανάλυσης ρευστότητας» για καθένα από τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη (πίνακας Β),
 - αυτό που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με βάση τις γενικές διατάξεις (πίνακας Γ),
- και στη συνέχεια, συγκρίνονται ανά φορολογική περίοδο, τα δύο τελευταία αποτελέσματα και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο (πίνακας Δ).

[...]

Από τη σύγκριση των προσδιοριζόμενων εισοδημάτων [...] για το φορολογικό έτος 2019 και 2020, λαμβάνεται αυτό που προκύπτει βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με τον κάτωθι πίνακα, στον οποίο αποτυπώνεται το εισόδημα της προσφεύγουσας που προέκυψε βάσει των γενικών διατάξεων αλλά και της έμμεσης τεχνικής

ανάλυσης της ρευστότητας, ο έλεγχος έλαβε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, το προσδιορισθέν βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Φορολογική περίοδος	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Δήλωσης	Συνολικό Καθαρό Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.	Συνολικό Καθαρό Οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα Έλεγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου	Φορολογητέο Εισόδημα Που Λαμβάνεται Υπ' Όψιν Για τον Προσδιορισμό Του Φόρου Εισοδήματος
1/1 - 31/12/2019	1.020,00	25.772,72	42.810,14	42.810,14
1/1 - 31/12/2020	1.020,00	1.020,00	118.865,53	118.865,53

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την παρούσα προσφυγή, ζητά τη μερική ή ολική ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι ο έλεγχος προσδιόρισε εσφαλμένα τα καθαρά κέρδη της επιχείρησής της τα υπό κρίση έτη, καθώς αφενός στο ποσό που δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται εκτός από δαπάνες μισθοδοσίας και εργοδοτικές εισφορές τις οποίες έχει καταβάλει, σύμφωνα με την καρτέλα εργοδότη ΕΦΚΑ και την καρτέλα ΚΕΑΟ που προσκομίζει, και αφετέρου διότι από τις προσκομιζόμενες εκτυπώσεις κινήσεων πελατειακού λογαριασμού της Alpha Bank των υπαλλήλων που απασχολούσε, προκύπτουν οι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν από μέρους της.

Επειδή, όπως ήδη αναφέρεται παραπάνω, ο έλεγχος έλαβε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, το προσδιορισθέν βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και όχι εκείνο που προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ο μοναδικός προβαλλόμενος λόγος με την παρούσα προσφυγή αφορά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας με βάση τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος [άρθρο 23 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)]. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας αλυσιτελώς προβάλλεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, και της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2019:

Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019:

Εισόδημα		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	969,00	42.759,14	42.759,14	41.790,14
	συζύγου				
Πιστωτικό ποσό φόρου					13.790,75
Χρεωστικό ποσό φόρου		145,35	13.936,10	13.936,10	
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			6.895,38	6.895,38	6.895,38
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.532,94	1.532,94	1.532,94
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	0,00
Σύνολο για καταβολή		1.395,35	23.614,42	23.614,42	22.219,07

Φορολογικό έτος 2020:

Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020:

Εισόδημα		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	969,00	118.814,53	118.814,53	117.845,53
	συζύγου				
Πιστωτικό ποσό φόρου					38.889,03
Χρεωστικό ποσό φόρου		145,35	39.034,38	39.034,38	
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			19.444,52	19.444,52	19.444,52
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	0,00
Σύνολο για καταβολή		1.395,35	59.728,90	59.728,90	58.333,55

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Ο/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.