



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/01/2025

Αριθμός απόφασης: 70

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Τη με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου, κατά των:

Α) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2018,

- Β) Με αριθμό Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018,
- Γ) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019,
- Δ) Με αριθμό Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Τις από Πρόσθετες Ελεγκτικές Επαληθεύσεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, βάσει της με αρ. Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ..
8. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ηλεκτρονικά κατατεθείσας και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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 τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 15.041,94 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 7.520,97 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.631,01 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **25.193,92 €**.
- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 638,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 (πρώην αρ. 58 ν.4987/2022) ποσού 319,00 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **957,00 €**.
- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 23.478,57 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 11.902,11 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.180,71 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **39.887,04 €**.
- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 489,71 €, πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 (πρώην αρ. 58 ν.4987/2022) ποσού 244,86 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **734,57 €**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις εδράζονται στις από θεωρηθείσες Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση

της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα το για την περίοδο από 01/01/2018 - 31/12/2019, δυνάμει της με αριθμόΕντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθμό πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων άρθρου 14 του ν.5104/2024 και την με αριθμό πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Επίσης, η ελεγκτική αρχή έκανε χρήση των τραπεζικών δεδομένων των λογαριασμών που συμμετέχει η προσφεύγουσα μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π..

Από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος προέκυψαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές:

ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019
Μη εξόφληση παραστατικών > 500,00 € με τραπεζικό μέσο	56.552,64	46.635,00
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	2.861,75	1.987,84
Μη ορθή μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων στις δηλώσεις - Εμπορεύματα έναρξης (Από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη συμπλήρωσε λανθασμένα τον κωδικό 101 (Εμπορεύματα έναρξης) του υποβληθέντος εντύπου Ε3, φορολογικού έτους 2018, με το ποσό των 25.876,00 ευρώ, ενώ από το τηρούμενο βιβλίο αποθεμάτων αλλά και από την υποβληθείσα με αριθμό καταχώρησης ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, προκύπτει μηδενικό ποσό εμπορευμάτων λήξης.	25.876,00	-
Μη ορθή μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων στις δηλώσεις - Έσοδα (Από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία προκύπτει: -Για το φορολογικό έτος 2018, ποσό ακαθαρίστων εσόδων 207.673,43 € ενώ στο υποβληθέν έντυπο Ε3 έχει δηλωθεί το ποσό των 207.626,65 €. - Για το φορολογικό έτος 2019, ποσό ακαθαρίστων εσόδων 89.475,35 ενώ στο υποβληθέν έντυπο Ε3 έχει δηλωθεί το ποσό των 89.461,59 €.)	46,78	13,76
	85.337,17	48.636,60

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας και τις φορολογητέες εκροές και εισροές ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ		
Ανάλυση	Φορολογικό έτος 2018	Φορολογικό έτος 2019
Δηλωθέντα καθαρά αποτελέσματα δήλωσης	9.764,86	-40.093,79
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου	85.337,17	48.636,60

Σύνολο καθαρών αποτελεσμάτων ελέγχου	95.102,03	8.542,81
--------------------------------------	-----------	----------

Από τον έλεγχο του συντελεστή μεικτού κέρδους, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε μεγάλη μείωση κατά την χρήση 2019, ως κάτωθι:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΧΡΗΣΗ 2018	ΧΡΗΣΗ 2019
Καθαρές πωλήσεις εμπορευμάτων βάσει δήλωσης	207.626,65	89.461,59
Κόστος πωληθέντων βάση δήλωσης	124.362,06	86.908,77
Μικτό αποτέλεσμα (καθαρές πωλήσεις – κόστος πωληθέντων)	83.264,59	2.552,82
Αριθμοδ. Μικτού κέρδους = (Μικτά κέρδη / Καθαρές πωλήσεις)*100	40,10%	2,85%

Ο έλεγχος, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων της προσφεύγουσας για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 – 31/12/2019 και κάνοντας τις παραδοχές ότι το σύνολο των δηλωθέντων εσόδων έχει διέλθει από τους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς και ότι χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ο χρόνος διενέργειας των συναλλαγών διαπίστωσε για το φορολογικό έτος 2019 πρωτογενείς πιστώσεις ποσού 18.139,98 € την οποία χαρακτήρισε ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ως αναλυτικά παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΣΥΝΟΨΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ – ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΙΣ 2018 - 2019					
Φορολογικό έτος	Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	Φ.Π.Α.	Σύνολο εσόδων	Σύνολο πρωτογενών πιστώσεων μετά από επιμερισμό	Διαφορά (πρωτογενείς πιστώσεις – εισοδήματα βάσει ελέγχου)
2018	207.673,43	49.841,63	257.515,06	236.281,41	0,00
2019	89.475,35	20.835,69	110.311,04	128.451,02	18.139,98
ΣΥΝΟΛΟ	297.148,78	70.677,32	367.826,10	364.732,43	18.139,98

Από τον έλεγχο των εισοδημάτων από ακίνητα διαπιστώθηκε ότι:

Η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2018 δεν δηλώνει εισοδήματα από ακίνητα ενώ ιδιοχρησιμοποιεί κατάστημα στην οδό, για την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας. Για την ιδιοχρησιμοποίηση του ακινήτου ο έλεγχος έλαβε ως εισόδημα το ποσό των 3.948,13 €.

Για το φορολογικό έτος 2019, η προσφεύγουσα δηλώνει εισόδημα από ακίνητα ποσού 3.948,13 €.

Ακολούθως, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, το δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσας, ατομικό και οικογενειακό δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματοποιούμενων δαπανών διαβίωσης, όπως φαίνεται στους κατωτέρω πίνακες:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΛΥΨΗΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			
	Ο ΥΠΟΧΡΕΟΣ	Η ΣΥΖΥΓΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
Εισόδημα από επιχ/κη δραστηριότητα	0,00	9.764,86	9.764,86
Εισόδημα από μερίσματα, τόκους	5,55	7,82	13,37

Εισόδημα από ακίνητα	8.400,00	0,00	8.400,00
Σύνολο δηλούμενου εισοδήματος	8.405,55	9.772,68	18.178,23
Δαπάνες κωδ. 049	1.675,76	37.677,35	39.353,11
Πληρωμές TAXIS	12.784,89	1.632,95	14.417,84
ΔΕΗ	2.539,68	798,08	3.337,76
Ασφάλιστρα	3.863,81	0,00	3.863,81
Τηλεφωνία	3.207,24	0,00	3.207,24
Τέλη κυκλοφορίας	1.050,00	152,40	1.202,40
Σύνολο δαπανών	25.121,38	40.260,78	66.714,67
Διαθέσιμο εισόδημα	-16.715,83	-30.488,10	-47.203,93

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΛΥΨΗΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019			
	Ο ΥΠΟΧΡΕΟΣ	Η ΣΥΖΥΓΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
Εισόδημα από επιχ/κη δραστηριότητα	0,00	-40.093,79	-40.093,79
Εισόδημα από μερίσματα, τόκους	5,47	0,97	6,44
Εισόδημα από ακίνητα	8.400,00	0,00	8.400,00
Σύνολο δηλούμενου εισοδήματος	8.405,47	-40.092,82	-31.687,35
Δαπάνες κωδ. 049	6.506,22	10.502,91	17.009,13
Πληρωμές TAXIS	6.353,17	3.431,73	9.784,90
ΔΕΗ	2.723,95	646,21	3.370,16
Ασφάλιστρα	4.013,79	0,00	4.013,79
Τηλεφωνία	2.862,77	0,00	2.862,77
Τέλη κυκλοφορίας	1.050,00	152,40	1.202,40
Σύνολο δαπανών	23.509,90	14.733,25	38.243,15
Διαθέσιμο εισόδημα	-15.104,43	-54.826,07	-69.930,50

Βάσει των ανωτέρω, κρίθηκε ότι για τα ελεγχόμενα έτη συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τη διενέργεια έμμεσων μεθόδων ελέγχου και μετά την επεξεργασία των οικονομικών δεδομένων της προσφεύγουσας και του συζύγου της εκδόθηκαν οι με αριθμό και αποφάσεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με τις οποίες εγκρίθηκε η εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας.

Επίσης στάλθηκε η με αριθμό πρωτ.«επιστολή προς τον φορολογούμενο» με συνημμένη την «έντυπη δήλωση διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων» και το «ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – μεταβολές – υποχρεώσεις». Καθώς η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της υποβάλλουν κοινή δήλωση, ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου έγινε ενιαία.

Εν προκειμένω, το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας και του συζύγου της προσδιορίστηκε με την μέθοδο της «Τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας» ως εξής:

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ /ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 2018	ΧΡΗΣΗ 2019	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 2018	ΧΡΗΣΗ 2019
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης	27.627,82	21.301,34	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί,	21.301,34	17.985,23

χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).			επαγγελματικοί)		
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις			3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	207.626,65	89.461,59	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	8.400,00	8.400,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	3.659,65	1.799,20
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)			6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	131.498,06	86.908,77
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	67.249,97	42.124,06
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων		
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	11,35	5,48	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	3.863,81	4.013,79
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών			10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	15.620,24	10.987,30
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	1.548,61		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	45.898,11	23.242,06
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών			12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών		4.242,00
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους		
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενων έτους/ετών		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	245.214,43	119.168,41	ΣΥΝΟΛΟ	289.091,18	191.302,41

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 2018	ΧΡΗΣΗ 2019
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	245.214,43	119.168,41
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	289.091,18	191.302,41
Υπόλοιπο	-43.876,75	-72.134,00

Η αρνητική διαφορά μεταξύ των στηλών «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», ήτοι το ποσό των 43.876,75 € για το φορολογικό έτος 2018 και το ποσό των 72.134,00 € για το φορολογικό έτος 2019 θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη από άγνωστη πηγή, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έμμεσης μεθόδου ελέγχου.

Προκειμένου να συγκριθεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος βάσει των γενικών φορολογικών διατάξεων με το προσδιορισθέν εισόδημα βάσει της έμμεσης μεθόδου ελέγχου παρατίθεται συγκεντρωτικά το εισόδημα της προσφεύγουσας και του συζύγου της βάσει των γενικών φορολογικών διατάξεων:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018					
Περιγραφή εισοδήματος	Προσφεύγουσας Δήλωσης	Προσφεύγουσας Ελέγχου	Συζύγου Δήλωσης	Συζύγου Ελέγχου	Αθροιστικά (προσφεύγουσας + συζύγου) Ελέγχου
Επιχειρηματική δραστηριότητα	9.764,86	95.102,03	0,00	0,00	95.102,03
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	7,82	7,82	5,55	5,55	13,37
Εισόδημα από ακίνητα	0,00	3.750,72	8.400,00	8.400,00	12.150,72
Προσαύξηση περιουσίας	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο	9.772,68	98.860,57	8.405,55	8.405,55	107.266,12

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019					
Περιγραφή εισοδήματος	Προσφεύγουσας Δήλωσης	Προσφεύγουσας Ελέγχου	Συζύγου Δήλωσης	Συζύγου Ελέγχου	Αθροιστικά (προσφεύγουσας + συζύγου) Ελέγχου
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	8.542,81	0,00	0,00	8.542,81
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	0,97	0,97	5,47	5,47	6,44
Εισόδημα από ακίνητα	3.750,72	3.750,72	8.400,00	8.400,00	12.150,72
Προσαύξηση περιουσίας	0,00	18.139,98	0,00	0,00	18.139,98
Σύνολο	3.751,69	21.891,67	8.405,47	8.405,47	38.839,95

ΧΡΗΣΗ	Καθαρό φορολογητέο εισόδημα δήλωσης (α)	Καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων (β)	Καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών (γ)	Μέγιστο καθαρό φορολογητέο εισόδημα (δ)	Διαφορά δήλωσης – ελέγχου (δ) – (α)
2018	18.178,23	107.266,12	62.054,98	107.266,12	89.087,89
2019	12.157,16	38.839,95	84.291,16	84.291,16	72.134,00

Ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθμό**Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ν.5104/2024** και τα προσωρινά αποτελέσματα, επί των οποίων η προσφεύγουσα απάντησε με το με αριθμό πρωτ.έγγραφό της. Με το ανωτέρω

έγγραφο προσκομίσθηκαν τραπεζικά παραστατικά για την απόδειξη της εξόφλησης δαπανών και αγορών με τραπεζικό μέσο πληρωμής, τα οποία έγιναν δεκτά από τον έλεγχο συνολικής καθαρής αξίας 51.855,40 € για το φορολογικό έτος 2018 και συνολικής καθαρής αξίας 40.605,94 € για το φορολογικό έτος 2019.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθμό πρωτ.υπόμνημα με το οποίο υποστήριξε ότι επισυνάπτει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των ετών 2004 έως 2017 προς απόδειξη ύπαρξης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για την κάλυψη των τεκμαρτών δαπανών των χρήσεων 2018 και 2019. Βάσει του προσκομισθέντος πίνακα, η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι διέθετε κεφάλαιο προς ανάλωση ύψους 124.793,91 € και συνεπώς αυθαίρετα εφαρμόστηκε η έμμεση τεχνική ελέγχου.

Επειδή ο επισυναπτόμενος από την προσφεύγουσα πίνακας δεν αποτελεί πίνακα ανάλωσης για τη διαπίστωση ύπαρξης διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου (01/01/2018), ο έλεγχος κατάρτισε τον εν λόγω πίνακα (σελ. 92-100 οικείας έκθεσης ελέγχου), σύμφωνα με τον οποίο η προσφεύγουσα δεν διέθετε διαθέσιμα μετρητά εις χείρας (σύνολο διαθεσίμου υπολοίπου 2004-2017 22.902,05 €, υπόλοιπα καταθέσεων σε πιστωτικά ιδρύματα κατά την 01/01/2018, 27.627,82 €).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα εισοδήματα της προσφεύγουσας από επιχειρηματική δραστηριότητα, το συνολικό φορολογητέο εισόδημά της και σύγκρινε εκ νέου τα προσδιορισθέντα εισοδήματα βάσει γενικών διατάξεων με αυτά της έμμεσης τεχνικής ελέγχου:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΚΕΡΔΗ / ΖΗΜΙΕΣ
2018	38.549,39
2019	-32.076,89

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018					
Περιγραφή εισοδήματος	Προσφεύγουσας Δήλωσης	Προσφεύγουσας Ελέγχου	Συζύγου Δήλωσης	Συζύγου Ελέγχου	Αθροιστικά (προσφεύγουσας + συζύγου) Ελέγχου
Επιχειρηματική δραστηριότητα	9.764,86	38.549,39	0,00	0,00	38.549,39
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	7,82	7,82	5,55	5,55	13,37
Εισόδημα από ακίνητα	0,00	3.750,72	8.400,00	8.400,00	12.150,72
Σύνολο	9.772,68	42.307,93	8.405,55	8.405,55	50.713,48

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019					
Περιγραφή εισοδήματος	Προσφεύγουσας Δήλωσης	Προσφεύγουσας Ελέγχου	Συζύγου Δήλωσης	Συζύγου Ελέγχου	Αθροιστικά (προσφεύγουσας + συζύγου) Ελέγχου
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	0,97	0,97	5,47	5,47	6,44
Εισόδημα από ακίνητα	3.750,72	3.750,72	8.400,00	8.400,00	12.150,72
Προσαύξηση περιουσίας	0,00	18.139,98	0,00	0,00	18.139,98
Σύνολο	3.751,69	21.891,67	8.405,47	8.405,47	30.297,14

ΧΡΗΣΗ	Καθαρό φορολογητέο εισόδημα δήλωσης (α)	Καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων (β)	Καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών (γ)	Μέγιστο καθαρό φορολογητέο εισόδημα (δ)	Διαφορά δήλωσης – ελέγχου (δ) – (α)
2018	18.178,23	50.713,48	62.054,98	62.054,98	43.876,75
2019	12.157,16	30.297,14	84.291,16	84.291,16	72.134,00

Επειδή, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λήφθηκε το προσδιορισθέν με την έμμεση τεχνική ελέγχου (ως μέγιστο, βάσει του άρθρου 9 της ΠΟΛ.1050/2014), αυτό καταλογίστηκε συνολικά στην προσφεύγουσα καθώς ο σύζυγός της δεν δηλώνει εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018				
Περιγραφή εισοδήματος	Προσφεύγουσα		Σύζυγος	
	Δήλωσης	Ελέγχου	Δήλωσης	Ελέγχου
Επιχειρηματική δραστηριότητα	9.764,86	9.764,86	0,00	0,00
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	7,82	7,82	5,55	5,55
Εισόδημα από ακίνητα	0,00	3,750,72	8.400,00	8.400,00
Προσαύξηση περιουσίας	0,00	43.876,75	0,00	0,00
Σύνολο	9.772,68	57.400,00	8.405,55	8.405,55

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019				
Περιγραφή εισοδήματος	Προσφεύγουσα		Σύζυγος	
	Δήλωσης	Ελέγχου	Δήλωσης	Ελέγχου
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	0,97	0,97	5,47	5,47
Εισόδημα από ακίνητα	3.750,72	3.750,72	8.400,00	8.400,00
Προσαύξηση περιουσίας	0,00	72.134,00	0,00	0,00
Σύνολο	3.751,69	75.885,69	8.405,47	8.405,47

Αναφορικά με τη φορολογία ΦΠΑ, για τις δαπάνες που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως προσωπικές καταναλωτικές, καθαρής αξίας 2.631,85 € για το φορολογικό έτος 2018 και 1.987,84 € για το φορολογικό έτος 2019, δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ, βάσει των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000. Συνεπώς, το ποσό ΦΠΑ 650,60 € δεν εκπίπτει από τον φόρο εισροών του φορολογικού έτους 2018 και το ποσό ΦΠΑ 477,11 € δεν εκπίπτει από τον φόρο εισροών του φορολογικού έτους 2019.

Φορολογική περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2018			
Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	207.263,49	207.263,49	-

Φόρος εκροών	49.841,63	49.841,63	-
Αξία φορολογητέων εισροών	151.443,26	148.811,41	2.631,85
Φόρος εισροών	49.854,23	49.203,63	650,60

Φορολογική περίοδος 01/01/2019– 31/12/2019			
Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	86.815,35	86.815,35	-
Φόρος εκροών	20.835,69	20.835,69	-
Αξία φορολογητέων εισροών	105.901,19	103.913,35	1.987,84
Φόρος εισροών	25.090,29	24.613,18	477,11

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Αβάσιμη και αναπόδεικτη από την ελεγκτική αρχή η μη εκπαισιμότητα των δαπανών κίνησης της προσφεύγουσας και των αγορών / δαπανών εξαιτίας του τρόπου εξόφλησής τους.
2. Η φορολογική αρχή αγνόησε τη δυνατότητα της προσφεύγουσας για κατάθεση διαθεσίμων κεφαλαίων προηγούμενων ετών.
3. Μη νόμιμη η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου καθώς δεν λήφθηκε υπόψη το κεφάλαιο προς ανάλωση προηγούμενων ετών το οποίο καλύπτει τη διαφορά πραγματικού και τεκμαρτού εισοδήματος.
4. Τα διαθέσιμα κεφάλαια προηγούμενων ετών καλύπτουν την απαιτούμενη ρευστότητα της επιχείρησης.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια

που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [....]

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες [....]».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014, με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β’ του άρθρου 23 του ν.4172/2013”:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β’ του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α’), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β’ του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών :

α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας.

β. Μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. άρθρο 39 ν.4172/2013).

γ. Τόκους και συναφή έξοδα, καθόσον δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας.

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή». [...].

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5 και 7 του άρθρου 5 του ν.4308/2014:

«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. [...]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις

χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. »

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι λανθασμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε τις δαπάνες κίνησης της προσφεύγουσας ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδά της καθώς και το σύνολο των αγορών της, λόγω του τρόπου εξόφλησής τους, ενώ η ίδια προσκόμισε αντίγραφα εμβασμάτων για το σύνολο των συναλλαγών της.

Επειδή, η προσφεύγουσα με το με αριθμό πρωτ.έγγραφό της επί του με αριθμόΣημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ν.5104/2024, προσκόμισε στον έλεγχο τραπεζικά παραστατικά για την απόδειξη της εξόφλησης δαπανών και αγορών με τραπεζικό μέσο πληρωμής, τα οποία έγιναν δεκτά στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 51.855,40 € για το φορολογικό έτος 2018 και συνολικής καθαρής αξίας 40.605,94 € για το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικές οριστικές λογιστικές διαφορές διαμορφώθηκαν ως εξής:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019
Μη εξόφληση παραστατικών > 500,00 € με τραπεζικό μέσο	4.697,24	6.029,06
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	2.861,75	1.987,84

Επειδή, σύμφωνα με την απόθεωρηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αναφορικά με τις καταλογισθείσες ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες:

- Για το φορολογικό έτος 2018, δαπάνες ποσού 2.203,49 € αφορούν στάθμευση αυτοκινήτων χωρίς την αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του αντίστοιχου μέσου μεταφοράς.
- Για το φορολογικό έτος 2019, δαπάνες ποσού 1.425,01 € αφορούν στάθμευση αυτοκινήτων και δαπάνες ποσού 562,83 € αφορούν δαπάνες καυσίμων, χωρίς την αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του αντίστοιχου μέσου μεταφοράς στο σύνολο των παραστατικών.

Επειδή, από τα ως άνω στοιχεία δεν προκύπτει ότι οι δαπάνες αυτές χρησιμοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης, ορθά κρίθηκε από τον έλεγχο η μη έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει των διατάξεων της περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα με το από«Πρόσθετο υπόμνημα παροχής εξηγήσεων και προσκόμισης νέων στοιχείων» ισχυρίζεται ότι προσκομίζει νέα στοιχεία (αντίγραφα τραπεζικών εμβασμάτων) προκειμένου να τεκμηριώσει τον τρόπο εξόφλησης των αγορών μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Τα στοιχεία αυτά αναπέμφθηκαν με την με αριθμόΠράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας στην αρμόδια ελεγκτική αρχή προκειμένου να διενεργήσει πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις απόθεωρηθείσες «Πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις» του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

“Τα προσκομισθέντα αρχεία είχαν προσκομισθεί στον έλεγχο με τα με αριθμόκαιυπομνήματα της προσφεύγουσας και έγινε αποδεκτό ότι αφορούν την εξόφληση των κάτωθι αγορών – δαπανών:

α/α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			9.667,35	2.320,32	11.987,67
2			1.143,14	274,35	1 , 417
3			2.011,10	482,66	2.493,76
4			658,24	157,98	816,22
ΣΥΝΟΛΑ			13.479,83	3.235,31	16.715,14

α/α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			1.713,50	411,24	2.124,74

α/α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			691,76	166,02	857,78

α/α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			717,19	172,13	889,32
2			1.779,89	427,19	2.207,08
3			7.297,30	1.751,34	9.048,64
4			5.988,80	1.437,31	7.426,11
ΣΥΝΟΛΑ			15.783,18	3.787,97	19.571,15

α/α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			648,00	155,52	803,52
2			1.124,00	269,76	1.393,76
3			861,00	206,64	1.067,64
4			2.759,00	662,16	3.421,16
5			663,00	159,12	822,12
6			1.624,00	389,76	2.013,76
7			1.566,00	375,84	1.941,84
8			2.208,00	529,92	2.737,92
9			644,00	154,56	798,56
10			750,00	180,00	930,00
11			1.119,00	268,56	1.387,56
12			3.321,00	797,04	4.118,04
13			1.546,00	371,04	1.917,04
14			1.148,00	275,52	1.423,52
15			1.814,00	435,36	2.249,36
16			1.377,00	330,48	1.707,48

17			959,00	230,16	1.189,16
ΣΥΝΟΛΑ			24.131,00	5.791,44	29.922,44

α/α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			1.828,00	438,72	2.266,72
2			2.214,00	531,00	2.745,00
3			1.240,00	298,00	1.538,00
4			1.163,00	279,12	1.442,12
5			1.302,00	312,00	1.614,00
6			1.616,00	387,84	2.003,84
7			1.826,00	438,24	2.264,24
8			1.117,00	268,08	1.385,08
9			1.710,00	410,40	2.120,40
10			1.020,00	244,80	1.264,80
11			1.032,00	247,68	1.279,68
12			3.131,00	751,44	3.882,44
13			612,00	146,88	758,88
14			1.438,00	345,12	1.783,12
15			2.107,00	505,68	2.612,68
16			1.200,00	268,00	1.468,00
17			1.475,00	354,00	1.829,00
18			1.605,00	385,20	1.990,20
19			1.287,00	308,88	1.595,88
20			1.109,00	266,15	1.375,15
21			670,00	160,80	830,80
ΣΥΝΟΛΑ			30.702,00	7.348,03	38.050,03

α/α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			851,40	204,34	1.055,74

Όσον αφορά τα υπόλοιπα στοιχεία του ανωτέρω αρχείου, δεν δύναται από το έλεγχο να διασταυρωθούν με τις καταλογισθείσες λογιστικές δαπάνες (παραστατικά δαπανών) καθώς δεν φέρουν κανένα αποδεικτικό στοιχείο για το δικαιούχο του πιστούμενου λογαριασμού (λογαριασμός στον οποίο μεταφέρονται), καθώς και γιατί το μεταφερόμενο ποσό δεν αντιστοιχεί σε καμία από τις καταλωνιζόμενες λογιστικές διαφορές.”

Επειδή, σύμφωνα με την απόθεωρηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για τις αγορές / δαπάνες καθαρής αξίας 4.697,24 € (για το φορολογικό έτος 2018) και 6.029,06 € (για το φορολογικό έτος 2019) δεν έγινε δεκτή η αιτιολόγηση της προσφεύγουσας ότι έχουν εξοφληθεί μέσω ΑΤΜ καθώς δεν προσκομίστηκαν οι σχετικές αποδείξεις ή κάποιο άλλο αποδεικτικό στοιχείο. Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης των εν λόγω

δαπανών με τραπεζικά μέσα πληρωμής, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και του άρθρου 5 του ν.4308/2014, ο ισχυρισμός της δεν μπορεί να γίνει δεκτός ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 2^ο, 3^ο και 4^ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013:

«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 32 του ν.5104/2024:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1270/2013, με Θέμα «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου»:

«Με την Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, η οποία δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ. 1136/Β/10-5-2013 και 1199/Β/16-5-2013, ορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, της καθαρής θέσης του φορολογουμένου και των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 67Β του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε), στη διαδικασία του τακτικού φορολογικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τις λοιπές ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/4.7.2013.

1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method)

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα 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 ελεγχόμενου.

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.

2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).

3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).

4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.

5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:

- μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
- εισόδημα από κινητές αξίες
- εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.

6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.

7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/ οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών

καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. [...]

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους εμμέσων τεχνικών).

4) 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 τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2015/2020, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:

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

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

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 προσάυξηση 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. [...].»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν λήφθηκε υπόψη από την ελεγκτική αρχή η ύπαρξη διαθεσίμων μετρητών την 31/12/2017 από κεφάλαια προηγούμενων ετών με αποτέλεσμα να μην συντρέχει λόγος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αλλά και στην περίπτωση εφαρμογής τους η ρευστότητα της επιχείρησης καλύπτεται από τα διαθέσιμα

κεφάλαια από προηγούμενα έτη. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει πίνακα βάσει της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας για τις χρήσεις 2012 έως 2017, από τον οποίο υποστηρίζει ότι προκύπτει διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση προηγούμενων ετών, ύψους 86.082,60 €.

Επειδή, εν προκειμένω η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου βασίστηκε στην αδυναμία κάλυψης των προσωπικών / οικογενειακών δαπανών διαβίωσης, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, από τα δηλούμενα εισοδήματα των αντίστοιχων ετών. Επειδή, η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 καθώς και η Ε.2015/2020 εγκύκλιος, σαφώς αναφέρονται στο δηλούμενο εισόδημα του υπό κρίση έτους και όχι στην ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, η έμμεση τεχνική ελέγχου εφαρμόστηκε ορθά καθώς πληρούται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την με αριθμό πρωτ. απάντησή της στο έντυπο ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ δεν είχε συμπληρώσει ποσό στον πίνακα Η. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΜΕΤΡΗΤΑ, αυτά θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως μηδενικά σύμφωνα με όσα ορίζονται με την ΠΟΛ.1270/2013.

Επειδή, στη συνέχεια η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο το με αριθμόυπόμνημα με το οποίο υποστήριξε ότι επισυνάπτει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των ετών 2004 έως 2017 προς απόδειξη ύπαρξης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, βάσει του οποίου, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι διέθετε κεφάλαιο προς ανάλωση ύψους 124.793,91€.

Επειδή, προέκυψε αναντιστοιχία μεταξύ των επικαλούμενων στοιχείων από την προσφεύγουσα και καθώς ο πίνακας που προσκομίστηκε με το με αριθμό πρωτ.υπόμνημα δεν αποτελεί πίνακα διαθεσίμων μετρητών, ο έλεγχος συνέταξε τον εν λόγω πίνακα για τα διαχειριστικά έτη 2004 έως 2017, όπως αναλυτικά εκτίθεται στις σελ. 92 έως 100 της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος. Από τον πίνακα που συνέταξε ο έλεγχος, αντλώντας στοιχεία από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος της προσφεύγουσας και του συζύγου της και από τα ηλεκτρονικά αρχεία taxis και elenxis (ΠΟΛ.1033/2014), δεν προκύπτει διαθέσιμο υπόλοιπο μετρητών εις χείρας για την προσφεύγουσα την 31/12/2017.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί λανθασμένης συμπλήρωσης του πίνακα ρευστότητας ως προς την ύπαρξη διαθεσίμων μετρητών, ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόθεωρηθείσες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις και συμπληρωματικά στις από«Πρόσθετες Ελεγκτικές Επαληθεύσεις» του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της με αριθμόΠράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, με εξαίρεση τον προσδιορισμό του ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και συγκεκριμένα:

Την επικύρωση των:

Α) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2018.

Β) Με αριθμόΟριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018.

Γ) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019.

Την τροποποίηση της με αριθμόΟριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Α) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	8.405,55	8.405,55	8.405,55	-
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	9.772,68	57.400,15	57.400,15	47.627,47
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό				
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό	187,10	15.229,04	15.229,04	15.041,94
Προκαταβολή φόρου	2.148,27	2.148,27	2.148,27	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακιν.	252,00	252,00	252,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	50,40	50,40	50,40	
Πρόστ. φόρου άρ. 58 ν.4987/2022		7.520,97	7.520,97	7.520,97
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		2.631,01	2.631,01	2.631,01
Τέλος επιτηδεύματος	1.050,00	1.050,00	1.050,00	-
Διαφορά συμψηφισμού				-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	3.688,77	28.881,69	28.881,69	25.193,92

Β) Η με αριθμόΟριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	207.673,49	207.673,49	207.673,49	-
Αξία φορολογητέων εισροών	151.443,26	148.811,41	148.811,41	2.631,85
Φόρος εκροών	49.841,63	49.841,63	49.841,63	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	49.854,23	49.203,63	49.203,63	650,60
Πιστωτικό υπόλοιπο	12,60			
Χρεωστικό υπόλοιπο		638,00	638,00	638,00
Πρόστ. φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024		319,00	319,00	319,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		957,00	957,00	957,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	12,60			12,60

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Α) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	8.405,47	8.405,47	8.405,47	-
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	3.751,69	75.885,69	75.885,69	72.134,00
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό	-325,65			325,65
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό		23.478,57	23.478,57	23.478,57
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακιν.	252,00	252,00	252,00	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	50,40	50,40	50,40	-
Πρόστ. φόρου άρ. 58 ν.4987/2022		11.902,11	11.902,11	11.902,11
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		4.180,71	4.180,71	4.180,71
Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00	1.250,00	-
Διαφορά συμψηφισμού				-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.226,75	41.113,79	41.113,79	39.887,04

Β) Η με αριθμόΟριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	86.815,35	86.815,35	86.815,35	-
Αξία φορολογητέων εισροών	105.901,19	103.913,35	103.913,35	1.987,84
Φόρος εκροών	20.835,69	20.835,69	20.835,69	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	25.090,29	24.613,18	24.613,18	477,11
Πιστωτικό υπόλοιπο	4.254,60	3.764,89	3.764,89	489,71
Χρεωστικό υπόλοιπο		489,71		
Πρόστ. φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024		244,86		
Σύνολο φόρου για καταβολή		734,57		
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	4.254,60	4.254,60	3.764,89	489,71

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

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

**Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.