



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ.Κώδικας : 104 40 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1312346

Αθήνα: 12-02-2025

Αριθμός Απόφασης: 286

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **21-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά των:

α) με αριθμ./24 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018,

β) με αριθμ./24 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019,

γ) με αριθμ./24 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και

δ) με αριθμ./24 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και

τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

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

7. Το με αριθ. πρωτ./02-12-2024 συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας που κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας.

8. Την με ID εισερχ./30-12-2024 Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν της με αριθ./19-12-2024 Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **21-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 26-09-2024, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2018**, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 9.792,94€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 4.896,47€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 862,72€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **15.552,13€**.

Με την υπ' αριθμ./**2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2019**, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 13.144,37€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 6.572,19€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.561,99€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **21.278,55€**.

Με την υπ' αριθμ./**2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., **φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018**, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 3.360,69€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 1.680,34€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **5.041,03€**.

Με την υπ' αριθμ./**2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., **φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019**, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 561,45€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 280,72€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **842,17€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 23/09/2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ για τα φορολογικά έτη 2018-2019.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «.....», η οποία κατά τις υπό κρίση περιόδους, τηρούσε απλογραφικά βιβλία. Από τον Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε για την προσφεύγουσα η με αριθμό/18-04-2024 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Από τον έλεγχο, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ. πρωτ./04-05-2024 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων καθώς και η υπ' αριθμ./28-05-2024 Πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων, των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ελεγχόμενης περιόδου. Η προσφεύγουσα, ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και έθεσε τα ζητηθέντα στη διάθεση του ελέγχου.

Κατόπιν τούτου ο έλεγχος αρχικά προέβη στις ελεγκτικές επαληθεύσεις με τις γενικές διατάξεις και στη συνέχεια στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς διαπιστώθηκε ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Αναλυτικότερα, αφενός η διαπίστωση της μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου τη χρήση 2018 και αφετέρου το γεγονός ότι το δηλωθέν εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και στις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, οδήγησε τον έλεγχο στην κρίση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ, και επιλέχθηκε ως καταλληλότερη μέθοδος των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που έπρεπε να ακολουθηθεί στην εν λόγω περίπτωση, η Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας (σχετικές οι με αριθμ./2024 και/2024 αποφάσεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.).

Ακολούθως, ο έλεγχος, αξιοποιώντας όλα τα διαθέσιμα στοιχεία από τους τραπεζικούς λογαριασμούς (ΣΜΤΛ & ΛΠ) της προσφεύγουσας, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τις πληροφορίες από τα υποσυστήματα ELENXIS/TAXIS, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα με τις γενικές διατάξεις κατ' εφαρμογή της Α.1293/23-7-2019 καθώς και με την έμμεση τεχνική ανάλυση ρευστότητας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθ. 28 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθ. 32 του ν.5104/2024, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη.

Στη συνέχεια, κατά τα προβλεπόμενα του άρθρου 9 της Απόφασης ΠΟΛ.1050/17-02-2014, ο έλεγχος προέβη στη σύγκριση μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος βάσει των γενικών διατάξεων και φορολογητέου εισοδήματος βάσει της επιλεχθείσας έμμεσης μεθόδου ελέγχου, από την οποία προέκυψε το τελικό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, ως εξής:

Φορολογικό έτος	(α) Συνολικό καθαρό οικογενειακό φορολογητέο εισόδημα δήλωσης	(β) Συνολικό καθαρό οικογενειακό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	(γ) Συνολικό καθαρό οικογενειακό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	(δ) Συνολικό καθαρό οικογενειακό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου (δ)= μέγιστο {(α), (β), (γ)}	(ε) Διαφορά δήλωσης ελέγχου (ε) = {(α) - (δ)}
2018	27.045,40	56.716,96	27.054,21	56.716,96	29.671,56

2019	28.782,09	68.606,23	28.798,11	68.606,23	39.824,14
-------------	------------------	------------------	------------------	------------------	------------------

Επειδή, ο σύζυγος έχει εισόδημα από μισθωτή εργασία και η προσφεύγουσα έχει εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο βαρύνει εξ' ολοκλήρου την προσφεύγουσα, ως κατωτέρω:

Φορολογικό έτος 2018

α/α	Περιγραφή εισοδήματος	Ελεγχόμενη (.....)		Σύζυγος (.....)	
		Δήλωσης	Ελέγχου	Δήλωσης	Ελέγχου
1	Εισόδημα από μισθωτή εργασία	0,00€	0,00€	5.061,95€	5.061,95€
2	Εισόδημα από ακίνητα (95%)	3.192,00€	3.192,00€	18.791,00€	18.791,00€
3	Τόκοι καταθέσεων τραπεζών ημεδαπής προέλευσης	0,23€	0,23€	0,22€	0,22€
4	Τόκοι καταθέσεων τραπεζών αλλοδαπής προέλευσης	0,00€	8,81€	0,00€	0,00€
5	Εισόδημα από άγνωστη πηγή	0,00€	29.671,56€	0,00€	0,00€
Σύνολα €		3.192,23€	32.872,60 €	23.853,17€	23.853,17€

Φορολογικό έτος 2019

α/α	Περιγραφή εισοδήματος	Ελεγχόμενη		Σύζυγος	
		Δήλωσης	Ελέγχου	Δήλωσης	Ελέγχου
1	Εισόδημα από μισθωτή εργασία	0,00€	0,00€	5.981,29€	5.981,29
2	Εισόδημα από ακίνητα (95%)	3.306,00€	3.306,00€	19.494,00€	19.494,00€
3	Τόκοι καταθέσεων τραπεζών ημεδαπής προέλευσης	0,41€	0,41€	0,39€	0,39€
4	Τόκοι καταθέσεων τραπεζών αλλοδαπής προέλευσης	0,00€	16,02€	0,00€	0,00€
5	Εισόδημα από άγνωστη πηγή	0,00€	39.824,14€	0,00€	0,00€
Σύνολα €		3.306,41€	43.146,57 €	25.475,68€	25.475,68€

Επιπλέον, από τον έλεγχο Φ.Π.Α. που διενεργήθηκε από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 3.360,69 ευρώ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 και διαφορά φόρου ποσού 561,45 ευρώ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019, οι οποίες προήλθαν από τον έλεγχο της μετατόπισης Φ.Π.Α. εκρών από τον υψηλότερο συντελεστή στο χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. και για τα δύο έτη.

Από τον έλεγχο εκδόθηκε το με αριθμό/2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 33 και 65 του ν.5104/2024, μετά των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2018 και 2019, επί του οποίου η προσφεύγουσα, κατέθεσε το υπ' αριθμ. πρωτ./16-09-2024 υπόμνημά της. Ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις της προσφεύγουσας,

προχώρησε στη σύνταξη των από 23/09/2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου διότι, παρά το γεγονός ότι κατόπιν της κοινοποίησης του σημειώματος ελέγχου προσκομίστηκαν στον έλεγχο αναλυτικά στοιχεία που αποδείκνυαν τον εσφαλμένο υπολογισμό δαπανών, ο έλεγχος δεν προχώρησε στην αξιολόγηση αυτών, ενώ όφειλε, χωρίς να παραθέτει κανένα ουσιαστικό ισχυρισμό.
2. Εσφαλμένη εκτίμηση της Διοίκησης σχετικά με τη δυνατότητα επίκλησης διαθέσιμου κεφαλαίου σε μετρητά. Ενώ προσκομίστηκε πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου στον έλεγχο, δεν εξετάστηκε για την ορθότητά του, ενώ υπήρχε υποχρέωση, δεδομένου ότι αυτός υπολογίστηκε εσφαλμένα βάσει των διατάξεων του άρθρου 34§2 περ. ζ' του ν.4172/2013. Με υπόμνημά του, επιφυλάσσεται να προσκομίσει ορθό πίνακα υπολογισμού διαθέσιμου κεφαλαίου με τις πραγματικές (και όχι τις τεκμαρτές) δαπάνες.

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) 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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως 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 Κ.Φ.Δ., ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή

δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή

ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή

στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.

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 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.

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.

....

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.....

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου.

Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων...

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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 23/09/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προκύπτει ότι κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της Α.1293/2019, το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης της προσφεύγουσας, βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος, ως κάτωθι:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΛΥΨΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ			
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			
	Ο ΣΥΖΥΓΟΣ	Η ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ	ΣΥΝΟΛΟ
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		-588,93	-588,93
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΤΟΚΟΙ	0,22	0,23	0,45
ΕΝΟΙΚΙΑ	19.780,00	3.360,00	23.140,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΦΟΡΟΥ			
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ	5.061,95		5.061,95
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	24.842,17	2.771,30	27.613,47
ΜΕΙΟΝ			
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ	8.510,11	1.476,80	9.986,91
ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ	0,02	0,03	0,05

ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΩΔ. 049	22.770,64	15.048,09	37.818,73
ΔΙΔΑΚΤΡΑ	8.683,94		8.683,94
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	39.964,71	16.524,92	56.489,63

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΛΥΨΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ			
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019			
	Ο ΣΥΖΥΓΟΣ	Η ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ	ΣΥΝΟΛΟ
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		-2.983,45	-2.983,45
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΤΟΚΟΙ	0,39	0,41	0,80
ΕΝΟΙΚΙΑ	20.520,00	3.480,00	24.000,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΦΟΡΟΥ			
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ	5.981,29		5.981,29
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	26.501,29	496,96	26.998,25
ΜΕΙΟΝ			
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ	7.850,78	4.458,05	12.308,83
ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ	0,04	0,04	0,08
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΩΔ. 049	32.499,65	10.895,61	43.395,26
ΔΙΔΑΚΤΡΑ	9.595,00		9.595,00
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	49.945,47	15.353,70	65.299,17

Επίσης ως προς το φορολογικό έτος **2018** σημειώνεται ότι διαπιστώθηκε σε βάρος της παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος **2018** πληρείται, τουλάχιστον, η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, η οποία αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου, όπως η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου δεν προκύπτει ζήτημα μη πλήρωσης των προϋποθέσεων εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας», για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, για το φορολογικό έτος **2019**, από τη θεωρηθείσα στις 23/09/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής προκύπτει ότι: α) στις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης καταχωρήθηκε συνολικό ποσό ύψους 43.395,26€ (κωδικός 049 – 050 δήλωσης) και β) στον κωδικό 769 «Δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία» ποσό ύψους 9.595,00€.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται την εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου διότι, παρά το γεγονός ότι κατόπιν της κοινοποίησης του σημειώματος ελέγχου προσκομίστηκαν στον έλεγχο αναλυτικά στοιχεία που αποδείκνυαν τον εσφαλμένο διπλό υπολογισμό δαπανών, ο έλεγχος δεν προχώρησε στην αξιολόγηση αυτών, χωρίς να παραθέτει κανένα ουσιαστικό ισχυρισμό.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα αναπτύσσει τους ισχυρισμούς που είχε επικαλεστεί και στο με αρ. πρωτ./16-09-2024 απαντητικό υπόμνημα σε απάντηση του με αριθμ. πρωτ./2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 33 του ν.5104/2024.

Συγκεκριμένα αναφέρει ότι:

Α) οι αναφερόμενες ως γενικές δαπάνες στον κωδικό 11 του Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας, όπως προκύπτει από τις απαντήσεις των τραπεζών αφορούν πληρωμές προς ΔΕΗ, ΕΥΔΑΠ, καταβολή διδάκτρων προς εκπαιδευτικό οργανισμό, Εθνική ασφαλιστική και λοιπές μεταφορές-πληρωμές, κάποιες εκ των οποίων αφορούν **έξοδα της επιχείρησης** και όχι προσωπικές δαπάνες, παραθέτοντας παραστατικά-τιμολόγια-αποδεικτικά συναλλαγών κ.α. και επισημαίνοντας όσες συναλλαγές αφορούν **έξοδα της επιχείρησης** αναφέροντας σε ξεχωριστή στήλη τον αντίστοιχο αριθμό εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης αντίστοιχου έτους. Δεδομένου λοιπόν ότι ο έλεγχος έχει ήδη υπολογίσει όλες τις επαγγελματικές δαπάνες (όπως αναγράφονταν στο οικείο Ε3), η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αυτές έχουν διπλο υπολογιστεί ως δαπάνες σε κάθε ελεγχόμενη χρήση.

Β) Οι δαπάνες που περιλαμβάνονται στα σταλθέντα από τραπεζικά ιδρύματα στοιχεία των κωδικών 049 και 050, όπως προαναφέρθηκε περιλαμβάνουν **ΔΙΔΑΚΤΡΑ** τα οποία όμως στον Πίνακα Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας επαναυπολογίζονται εκ νέου εις διπλούν σε άλλη γραμμή και συγκεκριμένα στον κωδ.09 (9.595,00€ για το 2019 και 8.683,94€ για το 2018), συνεπώς πρέπει να αφαιρεθούν από τους κωδικούς 049 και 050 των γενικών δαπανών της ίδιας και του συζύγου της. Περαιτέρω, ζητά το ποσό του κωδικού 09, Δίδακτρα του Πίνακα Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας να απομειωθεί κατά το ποσό των 9.260 € για το έτος 2019 και κατά 9.055,74 € για το έτος 2018, καθώς αφορούν καταβολές-δαπάνες που έχουν γίνει από τον πατέρα του συζύγου της με μεταφορές από τους λογαριασμούς της Τράπεζαςμε αριθμ. στους οποίους είναι ο ίδιος συνδικαιούχος προς τους λογαριασμούς του εκπαιδευτικού οργανισμού, κατόπιν επιθυμίας του να βοηθήσει στις σπουδές των εγγονών του.

Γ) Εκ παραδρομής εμφανίζονται στις γενικές δαπάνες του συζύγου της πληρωμές προς ΔΕΚΟ, οι οποίες ΔΕΝ είναι προσωπικές δαπάνες καθότι ο ίδιος με την ιδιότητά του ως **διαχειριστής** πολυκατοικίας στην οδό προβαίνει σε **πληρωμές προς ΔΕΚΟ**.

Δ) Στις **ΑΜΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ** επισημαίνεται η μεταφορά ποσού **2.000,00 €** με αιτιολογία «.....» της 10-09-2019, την οποία μεταφορά η Τράπεζα έχει συμπεριλάβει στις Γενικές Δαπάνες της προσφεύγουσας. Το ποσό αυτό, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά τον (πατέρα του συζύγου της) για αγορά ταξιδιού προς, ο οποίος είναι επίσης συνδικαιούχος του συγκεκριμένου λογαριασμού και δεν αφορά ατομικές ή οικογενειακές της δαπάνες, συνεπώς πρέπει να αφαιρεθεί.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα ζητά οι δαπάνες του κωδικού 049 να αναμορφωθούν ως ακολούθως:

	2018	2019	ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ
.....	3.320,99	14.857,26	
.....	19.564,13	17.642,39	
.....	15.048,09	10.895,61	
Στοιχεία δαπανών από ΤΡΑΠΕΖΕΣ	37.933,21	43.395,26	ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ
Βάσει ΣΔΕ – ΣΥΝΟΛΟ ΚΩΔ 049+050	37.818,73	43.395,26	ΣΥΝΟΛΟ
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ, ΔΙΔΑΚΤΡΑ, Δ.Ε.Η., ΑΜΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΕΙΣΕΣ (βάσει υπομνήματος και επισυναπτόμενων δικαιολογητικών)			
.....	2.446,29	9.383,42	ΤΡ. ΠΕΙΡΑΙΩΣ

.....	4.610,00	9.008,01	
.....	11.438,74	8.665,25	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗΣ	18.495,03	27.056,68	
ΝΕΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΚΩΔ 049, 050	19.323,70	16.338,58	ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα προσκομίζει τα κάτωθι δικαιολογητικά, τα οποία είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου με το με αρ. πρωτ./16-09-2024 υπόμνημα, ως εξής:

1. Απαντήσεις Τραπέζης για τις γενικές δαπάνες των κωδικών 049-050 ετών 2018 και 2019
2. Απαντήσεις Εθνικής για τις γενικές δαπάνες των κωδικών 049-050 ετών 2018 και 2019
3. Λεπτομερείς πίνακες βάσει των ληφθέντων αρχείων «γενικών δαπανών» Τραπέζης στους οποίους οι γενικές δαπάνες των κωδικών 049-050 – αρχικώς καταλογισθείσες ως ατομικές – εντοπίζονται ως αντίστοιχες εγγραφές (έξοδα) στα υποβληθέντα στον έλεγχο βιβλία της επιχείρησης.
4. Αντίγραφα τιμολογίων – παραστατικών των αντίστοιχων εγγραφών του ανωτέρω πίνακα.
5. Υπεύθυνη δήλωση του σχετικά με τις καταβολές των διδάκτρων.

Επειδή στο άρθρο 77 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας στην Τράπεζα Πειραιώς του έτους 2019, με την παρούσα απόφαση, διαπιστώνεται ότι: α) εξοφλήθηκαν πέντε (5) δαπάνες «αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών», συνολικού ποσού **619,25€**, οι οποίες αφορούν την επιχειρηματική της δραστηριότητα, **β)** εξοφλήθηκαν δύο (2) δαπάνες ηλεκτρικού ρεύματος (Δ.Ε.Η.) συνολικού ποσού **484,00€**, στις οποίες προέβη ο σύζυγός της ως διαχειριστής πολυκατοικίας στην οδό, **γ)** εξοφλήθηκαν δύο (2) δαπάνες Ε.Υ.Δ.Α.Π. συνολικού ποσού **17,00€**, στις οποίες προέβη ο σύζυγός της για την εταιρεία «.....» στην οδό, **δ)** εξοφλήθηκαν οκτώ (8) δαπάνες για δίδακτρα εκπαιδευτικού οργανισμού συνολικού ποσού **5.545,00€** και **ε)** συμπεριλήφθηκε στις προσωπικές δαπάνες της προσφεύγουσας ποσό **2.000,00€**, το οποίο φέρει ως αιτιολογία «.....».

Συνεπώς, από την απάντηση της Τράπεζας για την προσφεύγουσα, το έτος 2019 προέκυψαν «Γενικές Δαπάνες» ύψους 10.895,61€, από τις οποίες θα πρέπει να αφαιρεθεί το συνολικό ποσό ύψους 8.665,25€ καθώς αποδείχθηκε ότι δεν αποτελούν προσωπικές δαπάνες διαβίωσης. **Ως εκ τούτου, στις προσωπικές δαπάνες λογίζεται συνολικό ποσό ύψους 2.230,36 € (10.895,61€ - 8.665,25€).**

Επειδή, από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του συζύγου της προσφεύγουσας,, στην Τράπεζα, με την παρούσα απόφαση, διαπιστώνεται ότι: α) εξοφλήθηκαν είκοσι οκτώ (28) δαπάνες «αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών», συνολικού ποσού

5.272,14€, οι οποίες αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, β) εξοφλήθηκαν δύο (2) δαπάνες ηλεκτρικού ρεύματος (Δ.Ε.Η.) συνολικού ποσού **337,00€**, στις οποίες προέβη ως διαχειριστής πολυκατοικίας στην οδό και γ) εξοφλήθηκαν πέντε (5) δαπάνες για δίδακτρα εκπαιδευτικού οργανισμού συνολικού ποσού **3.715,00€**.

Συνεπώς, από την απάντηση της Τράπεζας για τον σύζυγο της προσφεύγουσας, το έτος 2019 προέκυψαν «Γενικές Δαπάνες» ύψους 14.857,26€, από τις οποίες θα πρέπει να αφαιρεθεί το συνολικό ποσό ύψους 9.324,14€ καθώς αποδείχθηκε ότι δεν αποτελούν προσωπικές δαπάνες διαβίωσης. **Ως εκ τούτου, στις προσωπικές δαπάνες λογίζεται συνολικό ποσό ύψους 5.533,12 € (14.857,26€ - 9.324,14 €).**

Επειδή, από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του συζύγου της προσφεύγουσας,, **στην**, με την παρούσα απόφαση, διαπιστώνεται ότι: α) εξοφλήθηκαν πενήντα έξι (56) δαπάνες «αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών», συνολικού ποσού **6.286,01€**, οι οποίες αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, β) εξοφλήθηκε μία (1) δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος (Δ.Ε.Η.) συνολικού ποσού **122,00€**, στις οποίες προέβη ως διαχειριστής πολυκατοικίας στην οδό γ) εξοφλήθηκαν δύο (2) δαπάνες Ε.Υ.Δ.Α.Π. συνολικού ποσού **25,00€**, στις οποίες προέβη για την εταιρεία «.....» στην οδό και δ) εξοφλήθηκαν τρεις (3) δαπάνες για δίδακτρα εκπαιδευτικού οργανισμού συνολικού ποσού **2.575,00€**.

Συνεπώς, από την απάντηση της για τον σύζυγο της προσφεύγουσας, το έτος 2019 προέκυψαν «Γενικές Δαπάνες» ύψους 17.642,39€, από τις οποίες θα πρέπει να αφαιρεθεί το συνολικό ποσό ύψους 9.008,01€ καθώς αποδείχθηκε ότι δεν αποτελούν προσωπικές δαπάνες διαβίωσης. **Ως εκ τούτου, στις προσωπικές δαπάνες λογίζεται συνολικό ποσό ύψους 8.634,38 € (17.642,39€ - 9.008,01€).**

Συνεπώς, για τη χρήση 2019 αιτιολογούνται και θα πρέπει να αφαιρεθούν από τον κωδικό 049 οι δαπάνες όπως αυτές απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΕΙΣΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (€)				
				ΣΥΝΟΛΟ
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	619,25	5.272,14	6.286,01	12.177,40
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΩΝ	501,00	337,00	147,00	985,00
ΔΙΔΑΚΤΡΑ	5.545,00	3.715,00	2.575,00	11.835,00
ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ	2.000,00	-	-	2.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	8.665,25	9.324,14	9.008,01	26.997,40

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ζητά το ποσό του κωδικού 09, Δίδακτρα του Πίνακα Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας να απομειωθεί κατά το ποσό των 9.260 € για το έτος 2019 και κατά 9.055,74 € για το έτος 2018, καθώς αφορούν καταβολές-δαπάνες που έχουν γίνει από τον πατέρα του συζύγου της με μεταφορές από τους λογαριασμούς της Τράπεζας με αριθμ. και στους οποίους είναι ο ίδιος συνδικαιούχος προς τους λογαριασμούς του εκπαιδευτικού οργανισμού, κατόπιν επιθυμίας του να βοηθήσει στις σπουδές των εγγονών του. Ωστόσο, από τις προσκομιζόμενες εκτυπώσεις της κίνησης των συναλλαγών που αφορούν τα δίδακτρα, σε όλες αναφέρεται ως αιτιολογία το ονοματεπώνυμο των τέκνων που φοιτούν στα σχολεία. Σε ορισμένες μάλιστα εξ αυτών, επιπλέον των στοιχείων των τέκνων αναφέρεται και το ονοματεπώνυμο του πατέρα Περαιτέρω και επικουρικά των ανωτέρω, από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1) του, πατέρα του συζύγου της προσφεύγουσας, δεν προκύπτει να έχουν δηλωθεί οι εν λόγω δαπάνες. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τις καταβολές των διδάκτρων τις έχει πραγματοποιήσει ο πατέρας του συζύγου της προσφεύγουσας και ο

σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση, ο πίνακας για τις δαπάνες διαβίωσης για το φορολογικό έτος 2019, διαμορφώνεται ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΛΥΨΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ			
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	Ο ΣΥΖΥΓΟΣ	Η ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ	ΣΥΝΟΛΟ
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		-2.983,45	-2.983,45
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΤΟΚΟΙ	0,39	0,41	0,80
ΕΝΟΙΚΙΑ	20.520,00	3.480,00	24.000,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΦΟΡΟΥ			
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ	5.981,29		5.981,29
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	26.501,29	496,96	29.981,29
ΜΕΙΟΝ			
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ	7.850,78	4.458,05	12.308,83
ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ	0,04	0,04	0,08
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΩΔ. 049	32.499,65	10.895,61	16.397,86
ΔΙΔΑΚΤΡΑ	9.595,00		11.835,00
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	49.945,47	15.353,70	40.541,77

Επειδή, από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2019 πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης ατομικής οντότητας, με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας», που εφάρμοσε η φορολογική αρχή, καθότι το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα, συνολικού ύψους 29.981,29€, δεν επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών «δαπανών διαβίωσης», συνολικού ύψους 40.541,77€. Ως εκ τούτου δεν προκύπτει ζήτημα εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «ανάλυσης ρευστότητας», ούτε για το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή η προσφεύγουσα κατά το στάδιο του ελέγχου προσκόμισε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, ο οποίος όμως είχε υπολογιστεί λανθασμένα βάσει των διατάξεων των διατάξεων του άρθρου 34§2 περ. ζ' του ν.4172/2013, λαμβάνοντας υπόψη τεκμαρτές δαπάνες και για αυτό το λόγο απορρίφθηκε από τον έλεγχο. Ωστόσο η προσφεύγουσα με τον δεύτερο ισχυρισμό της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προβάλλει ότι ο έλεγχος όφειλε να εξετάσει την ορθότητα του εν λόγω πίνακα προκειμένου να αποφευχθεί λανθασμένος καταλογισμός φόρων.

Επειδή, σε συνέχεια του ως άνω ισχυρισμού η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. πρωτ./02-12-2024 συμπληρωματικό Υπόμνημα προσκομίζει νέο πίνακα υπολογισμού διαθέσιμου κεφαλαίου όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις προκειμένου να αποδείξει ότι το ποσό που προκύπτει από τον πίνακα, αν μειωθεί με το ποσό των 5.042,03 € που είναι το συνολικό ποσό των τραπεζικών καταθέσεων την 1/1/2018, επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών της δαπανών για τα ελεγχόμενα έτη.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των ετών 2016, 2017 από τον οποίο προκύπτει εισόδημα διαθέσιμο προς ανάλωση ποσού 139.126,86€.

Επειδή, η ελεγκτική υπηρεσία (4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) δεν είχε τα ανωτέρω στοιχεία στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη της με ημερομηνία θεώρησης 23/09/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, κρίθηκε από την υπηρεσία μας ότι χρήζουν περαιτέρω αξιολόγησης. Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η με αριθ. /19-12-2024 **Πράξη Αναπομπής** του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών.

Το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σε απάντηση των προαναφερόμενων απέστειλε το με id συνημμένου /30-12-2024 σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της υπ αριθμ. /19-12-2024 πράξεως αναπομπής, στο οποίο αναφέρεται σχετικά με τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, *εμμένοντας στις αρχικές του απόψεις μην κάνοντας δεκτά τα προσκομισθέντα στοιχεία καθώς έκρινε ότι δεν προκύπτει εισόδημα διαθέσιμο προς ανάλυση στις 31/12/2017.*»

Επειδή, η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογουμένου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο ο έλεγχος οφείλει να εξετάσει και να εκτιμήσει με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή του, **ΣΤΕ 884/2016**.

Επειδή με την αρ. πρωτ.: **ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 (Β' 1136)** «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων» «...Αποφασίζουμε

Ορίζουμε το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα:

- της ανάλυσης ρευστότητας (source and application of funds method),
- της καθαρής θέσης (net worth method) και
- των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)

....**Άρθρο 9**

Παροχή στοιχείων

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. 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 το εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις από τρίτους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών μπορεί να απαιτηθεί η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5000) ευρώ.

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. ...»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1171/4.7.2013** «Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από

τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων»:

«Με την απόφαση ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, όπως δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ.1136/Β710-5- 2013 και ΦΕΚ.1199/Β716-5-2013, καθορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου παράλληλα με τις ισχύουσες διατάξεις περί τακτικού ελέγχου του ΚΦΕ. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προκειμένου να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα, αξιοποιούν κάθε στοιχείο ή πληροφορία που διαθέτει η υπηρεσία ή μπορεί να συλλεχθεί για τον φορολογούμενο τον/την σύζυγο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτών και το οποίο μπορεί να αφορά κάθε μορφή εσόδων ή δαπανών. Σκοπός είναι να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο το πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου το οποίο είτε έχει αναλωθεί σε αγορές και δαπάνες ή έχει χρησιμοποιηθεί προκειμένου να προσαυξηθεί η περιουσιακή του κατάσταση.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας κατά τον έλεγχο των επιδιδόμενων δηλώσεων δικαιούται: «Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος».

...

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 της απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Μετά τα παραπάνω και για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων κατά την άντληση στοιχείων από τους φορολογούμενους (φυσικά πρόσωπα) ορίζονται τα ακόλουθα έντυπα:

α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία

β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων

γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο

Τα έντυπα αυτά μπορεί να τροποποιούνται/συμπληρώνονται από τον ελεγκτή ανάλογα με τα δεδομένα του φακέλου κάθε υπόθεσης. Θα επιδίδονται στο φορολογούμενο μαζί με την εντολή ελέγχου ή χωριστά, αλλά οπωσδήποτε με τη συνοδεία επιστολής προς το φορολογούμενο, ο τύπος της οποίας επισυνάπτεται στην παρούσα εγκύκλιο. Ο φορολογούμενος συμπληρώνει τα έντυπα και προσκομίζει κάθε αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Συγκεκριμένα:

α) Το έντυπο Διαθεσίμων Περιουσιακών στοιχείων θα επιδίδεται σε δύο αντίτυπα στο φορολογούμενο. Το ένα θα συμπληρώνεται με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου και το άλλο με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την λήξη της ελεγχόμενης περιόδου.

Παράδειγμα: Αν η ελεγχόμενη περίοδος είναι από 1/1/2003 έως την 31/12/2010 θα συμπληρωθούν τα έντυπα με ημερομηνίες 1/1/2003 και 31/12/2010.

Ειδικά σε περιπτώσεις όπου προκύπτει σημαντική απόκλιση στα περιουσιακά στοιχεία (κάθε μορφής) που αναγράφηκαν στα αντίστοιχα έντυπα έναρξης- λήξης της ελεγχόμενης περιόδου θα επιδίδονται στο φορολογούμενο προς συμπλήρωση έντυπα για τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης. Αν τα ελεγχόμενα έτη δεν είναι συνεχή θα συμπληρωθούν έντυπα για την έναρξη και τη λήξη κάθε διαχειριστικής περιόδου.

Για την απόδειξη των αναγραφόμενων στο έντυπο περιουσιακών στοιχείων ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει όλα τα σχετικά έγγραφα/ δικαιολογητικά που αποδεικνύουν την ακρίβεια των αναγραφέντων στοιχείων, όπως τίτλους ή συμβόλαια αγοράς

ακίνητης περιουσίας, αποδεικτικά έγγραφα ανέγερσης ακινήτων (άδεια οικοδομής, νομιμοποιήσεις, ΕΚΚΟ και λοιπά έγγραφα που μπορούν να υποστηρίξουν τα αναγραφόμενα για την ακίνητη περιουσία), τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των κινητών μέσων, τίτλους ή συμβόλαια ή πράξεις απόκτησης συμμετοχών και λοιπών χρεογράφων, βεβαιώσει/πιστοποιητικά ή αντίγραφο βιβλιαρίου καταθέσεων ενημερωμένο με τα διαθέσιμα ποσά κατά την έναρξη ή λήξη της ελεγχόμενης χρήσης και τους δικαιούχους των ποσών αυτών, τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των λοιπών επενδυτικών στοιχείων (έργων τέχνης, συλλογών, τιμαλφών και λοιπών στοιχείων αξίας εκάστου 5000 ευρώ και άνω), έγγραφα που να υποστηρίξουν τις τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων (ονόματα, ποσά κ.λπ.).

Στο έντυπο συμπεριλαμβάνεται δήλωση του φορολογουμένου για τα μετρητά που κατείχε σε νομίσματα κάθε μορφής. Σε περίπτωση που δεν συμπληρωθεί, θεωρείται από τον έλεγχο ότι ο/η φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά, κατά την έναρξη ή λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης περιόδου ή Χρήσης.

β) Το έντυπο ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών- υποχρεώσεων επιδίδεται στο φορολογούμενο σε ένα (1) αντίτυπο, επί του οποίου παρέχει στοιχεία για όλα τα έτη για τα οποία ελέγχεται.

Στο έντυπο αυτό παρέχονται πληροφορίες για τον τρόπο διαβίωσης του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, για τις μεταβολές των περιουσιακών τους στοιχείων και για τις υφιστάμενες υποχρεώσεις τους για όλα τα ελεγχόμενα έτη.

γ) Το έντυπο Επιστολή προς το φορολογούμενο συνοδεύει υποχρεωτικά τα δύο προηγούμενα έντυπα, περιέχει την προθεσμία που δίδεται στο φορολογούμενο για συμπλήρωση αυτών και την πράξη κοινοποίησης.»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1270/24.12.2013 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).

...

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους έμμεσων 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. Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, κ.λπ.) .Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν ,π.χ έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ όψιν εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

5) Ως προς τις δαπάνες που αφορούν δίκτυα κοινής ωφέλειας, σταθερή /κινητή τηλεφωνία, δίδακτρα ιδιωτικών σχολείων - κολλεγίων, ασφάλιστρα ΕΙΧ αυτοκινήτων, δικύκλων, ασφαλιστικά προγράμματα ζωής, υγείας, συνταξιοδότησης, κ.λπ, ασφάλιστρα ακίνητων, κινητών περιουσιακών στοιχείων, σε περίπτωση μη αναγραφής ποσού στο ερωτηματολόγιο, ούτε προσκόμισης στοιχείων που να αποδεικνύουν το ποσό της δαπάνης, θα καλείται ο ελεγχόμενος να συμπληρώσει υπεύθυνη δήλωση και να δηλώσει το ποσό της δαπάνης για κάθε ελεγχόμενο έτος. Ο έλεγχος δύναται να επαληθεύσει τα στοιχεία ή να ζητά αυτά από τις αρμόδιες υπηρεσίες σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

6) Ως προς την δαπάνη μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αυτές συμπληρώθηκαν στο Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις, ο ελεγχόμενος υποχρεούται να παράσχει στοιχεία που αφορούν την σχετική δαπάνη λόγω της χρήσης πιστωτικών καρτών προσκομίζονται τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος δύναται να ζητά τέτοια στοιχεία από τις αρμόδια πιστωτικά ιδρύματα σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

7) Ο ελεγχόμενος (επιτηδευματίας) θα καλείται να παράσχει στοιχεία σε σχέση με τα υπόλοιπα απαιτήσεων/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες (επαγγελματικές προσωπικές) κ.λπ. καθώς και των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό.

8) Η συμπλήρωση του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά » στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης είναι απαραίτητη. Στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν.

...10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα : Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και

Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης.

...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1050/17.2.2014 (Β' 478) 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 φορολογούμενων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού»:

«Αποφασίζουμε

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 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 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 11

Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

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

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

...Άρθρο 13

Από την δημοσίευση της παρούσας απόφασης κάθε διάταξη της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. που έρχεται σε αντίθεση με αυτήν πάυει να ισχύει.

...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1259/22.12.2014 με θέμα «Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων»:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας, σας παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ΠΟΛ.1050/17.2.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος

εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β' , γ' , και ε' , της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000.

1. Αν ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

- υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και,
- επενδυτικά προϊόντα (μετοχές ,ομόλογα, γeros έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και
- ακίνητα

και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.).

Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα).

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως.

Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στις 31/12/1999 στο σύνολο τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης». Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

- από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές-κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,
- θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών, κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).

Επισημαίνονται τα εξής:

- στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα , αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο ελεγχόμενος, θα πρέπει να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο),
- αν ο ελεγχόμενος αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στις 31/12/1999 επενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.)

Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον ελεγχόμενο (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» /«Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων».

- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων,

- κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

2. Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ.1270/24.12.2013.

Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων.»

Επειδή, εν προκειμένω στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2018 και 2019, αρχικά με τις γενικές διατάξεις, όπου ελήφθησαν υπόψη όλα τα δεδομένα που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος και που προσκόμισε η προσφεύγουσα, όσον αφορά την άσκηση της ατομικής της δραστηριότητας. Στη συνέχεια όπως αναλυτικά αναφερθήκαμε και ανωτέρω, καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου με την Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας η οποία επιλέχθηκε με τις με αριθμ./2024 και/2024 αποφάσεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα της ίδιας και του συζύγου της στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τις κινήσεις των τραπεζικών τους λογαριασμών, τα δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων κλπ., κατάρτισε τον πίνακα με τις πηγές κεφαλαίων/εσόδων και αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων και συγκρινόμενα τα εισοδήματα που προέκυψαν από τις γενικές διατάξεις και από την έμμεση τεχνική έλεγχο, το τελικό φορολογητέο εισόδημα που ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο, ήταν αυτό που προέκυψε από την εν λόγω έμμεση τεχνική έλεγχο, ήτοι για την χρήση 2018 ποσό 29.671,56 € και για την χρήση 2019 ποσό 39.824,14 €, ως ακολούθως:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ						
I. ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΠΗΓΕΣ	Χρήση 1/1/2018	Χρήση 1/1/2019	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	Χρήση 1/1-31/12/2018	Χρήση 1/1-31/12/2019
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης		5.042,03	5.894,21	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης	5.894,21	7.843,00
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης				2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις				3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		

4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	143.051,14	139.692,05	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από μισθωτές υπηρεσίες	5.061,95	5.981,29	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)		
6. Έσοδα από ενοίκια	23.020,00	23.880,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	105.785,89	98.920,85
7. Έσοδα ΤΟΚΟΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	9,26	16,82	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	37.713,61	44.417,06
8. διατροφή			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων		
9. Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων			9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	8.683,64	9.595,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη (πιστωτικοί τόκοι)			10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	9.959,86	11.117,34
10. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π			11. Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	37.818,73	43.395,26
11. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη ΔΙΑΤΡΟΦΗ ΤΕΚΝΩΝ			12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		
12. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών			13. Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων		
13. Μειώσεις λογαριασμών			14. Χορηγήσεις δανείων σε		

εισπρακτέων			τρίτους.		
14. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /νων		
15. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	176.184,38	175.464,37	ΣΥΝΟΛΟ	205.855,94	215.288,51

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 2018	ΧΡΗΣΗ 2019
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων	176.184,38	175.464,37
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	205.855,94	215.288,51
Υπόλοιπο	- 29.671,56 €	- 39.824,14 €

Δεδομένου ότι δεν προέκυψε, σύμφωνα με τον έλεγχο, επαρκώς τεκμηριωμένη πηγή προέλευσης για τη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, ύψους 29.671,56 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και 39.824,14 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019, τα εν λόγω ποσά αθροιζόμενα με τα δηλωθέντα εισοδήματα θεωρήθηκε ότι αποτελούν το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου.

Επειδή, εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ./16-09-2024 απαντητικό υπόμνημα σε απάντηση του με αριθμ. πρωτ./2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 33 του ν.5104/2024. Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη ορθής εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου λόγω εσφαλμένου διπλού υπολογισμού δαπανών και περί ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών απορρίφθηκαν από τον έλεγχο με το κάτωθι αιτιολογικό: «Α) Σχετικά με τα ποσά που αφορούν τα δίδακτρα (κωδ. 9 και 11 του Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας) τις πληρωμές ΔΕΚΟ, τις πληρωμές που αφορούν εξοφλήσεις τιμολογίων από τον σύζυγο και τα έξοδα ταξιδιού τρίτου προσώπου (κωδ. 11 του Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας) αυτά προέκυψαν από τα ηλεκτρονικά αρχεία που συνέλεξε ο έλεγχος, μπορεί να έχουν εξοφληθεί είτε μετρητοίς είτε μέσω τραπεζικού συστήματος, αφορούν δαπάνες φυσικού προσώπου των κατηγοριών που αναλυτικά προβλέπει η παρ. 6 του άρθ. 15 του ν. 4172/2013, οι οποίες μειώνουν το φόρο στη φορολογία εισοδήματος φυσικού προσώπου και ουδεμία σχέση έχουν με τις επαγγελματικές δαπάνες.

Β) Σχετικά με τα ποσά των κωδικών 049 και 050, αναρτάται ηλεκτρονικό πληροφορήση από τις τράπεζες, ωστόσο οι φορολογούμενοι οφείλουν να το μεταβάλουν σε περίπτωση που σε αυτό συμπεριλαμβάνονται δαπάνες που δεν εντάσσονται στις κατηγορίες που ορίζει το άρθρο 15 παρ. 6 περ. δ' του Κ.Φ.Ε (ν. 4172/2013).

Γ) Σχετικά με τα διαθέσιμα μετρητά (κωδ. 2 του Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας), τα ποσά που επικαλείται η ελεγχόμενη δεν προκύπτουν από κάπου, δεν αποδεικνύονται και ως εκ τούτου δεν λαμβάνονται υπόψη.

Δ) Σχετικά με τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που προσκόμισε η ελεγχόμενη και επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση αυτός λαμβάνει υπόψη μόνο τεκμαρτές δαπάνες (σύμφωνα με το άρθρο 34 ν.4172/2013) και όχι πραγματικές, και ως εκ τούτου απορρίπτεται από τον έλεγχο.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 «Ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

- «1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.
2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.
3. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.
4. Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση.
5. Αν ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση.»

Επειδή, η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. πρωτ./16-09-2024 απαντητικό υπόμνημα σε απάντηση του με αριθμ. πρωτ./2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 33 του ν.5104/2024, είχε προσκομίσει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου ο οποίος όμως δεν έγινε δεκτός για τους λόγους που αναφέρθηκαν ανωτέρω, χωρίς ωστόσο από την οικεία έκθεση ελέγχου να προκύπτει ότι από τον έλεγχο καταρτίστηκε πίνακας διαθέσιμου πλεονάζοντος κεφαλαίου σε μετρητά από τον οποίο να τεκμηριώνεται η μη ύπαρξη διαθέσιμων μετρητών για την προσφεύγουσα. Περαιτέρω, από την από 23/09/2024 Έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι δεν κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης» κατά παρέκκλιση των ανωτέρω οδηγιών και αποφάσεων με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατος ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με τη χρήση της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου καθώς δε δόθηκε στον προσφεύγοντα η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη και τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης. Ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρωτές.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

- «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμελείες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α. η προσφεύγουσα δεν προβάλλει ισχυρισμούς για την τροποποίηση ή ακύρωσή τους.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 21-10-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της τουμε ΑΦΜ, ως εξής :

α) ακύρωση για λόγους τυπικής πλημμέλειας

1. της υπ'αριθ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
2. της υπ'αριθ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

β) την επικύρωση:

1. της υπ'αριθ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
2. της υπ'αριθ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

1. Η με αριθμό /2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	143.738,51	143.738,51	143.738,51	
Αξία φορολογητέων εισροών	118.721,50	118.721,50	118.721,50	
Φόρος εκροών	21.149,40	21.149,40	21.149,40	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	21.149,40	17.788,71	17.788,71	3.360,69
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.360,69	3.360,69	3.360,69
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.		1.680,34	1.680,34	1.680,34
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιο- λόγητα				

Σύνολο φόρου για καταβολή			5.041,03	5.041,03	5.041,03
Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση				
	Για επιστροφή				

2. Η με αριθμό/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	140.466,19	140.466,19	140.466,19	
Αξία φορολογητέων εισροών	111.773,54	111.773,54	111.773,54	
Φόρος εκροών	20.734,24	20.734,24	20.734,24	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	20.734,24	20.172,79	20.172,79	561,45
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		561,45	561,45	561,45
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.		280,72	280,72	280,72
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιο- λόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		842,17	842,17	842,17
Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση			
	Για επιστροφή			

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ**

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.