



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24.3.2025

Αριθμός απόφασης: 749

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **2.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά

- Της υπ' αριθ. /30.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2018,

- Της υπ' αριθ. /30.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2019,

- Του υπ' αριθ./30.10.2024 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για τη φορολογική περίοδο 1.1.2018-31.12.2018,
 - Του υπ' αριθ./30.10.2024 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για τη φορολογική περίοδο 1.1.2019-31.12.2019,
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
 6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.
 7. Την αρ./4.3.2025 Απόφαση Αναπομπής και το από 10.3.2025 έγγραφο συμπληρωματικών επαληθεύσεων.
 8. Το αρ./19.3.2025 συμπληρωματικό υπόμνημα.
 9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **2.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ 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/30.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 45.683,11 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 22.841,56 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 11.091,23 €.

Με τη με αριθμό/30.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 85.651,97 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 42.825,99 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 22.591,31 €.

Με τη με αριθμό/30.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2018-31.12.2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 3.119,85 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 1.559,93 €,

Με τη με αριθμό/30.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2019-31.12.2019 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 5.741,64 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 2.870,82 €,

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 19.4.2024 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος & ΕΛΠ και ΦΠΑ, που συντάχθηκαν βάσει των αρ./2024 εντολών ελέγχου. Ο προσφεύγων έχει ατομική επιχείρηση με δραστηριότητα τις υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με βάσει τις γενικές διατάξεις και με τις έμμεσες μεθόδους προέκυψαν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

Α. Βάσει των γενικών διατάξεων

1. Προσαύξηση περιουσίας: Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος προέκυψαν πιστώσεις (ονομαστικές καταθέσεις ή μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων) που

δεν αιτιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα των φορολογικών ετών 2018 και 2019 και συνιστούν προσαύξηση περιουσίας συνολικού ύψους **81.753,60 €** για το φορολογικό έτος 2018 και **33.619,18 €** για το φορολογικό έτος 2019.

2. Λογιστικές διαφορές:

Φορολογικό έτος	2018	2019
Δαπάνες μισθοδοσίας που δεν έχουν εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής	11.278,95	10.834,59
Τιμολόγια άνω των 500,00 € που δεν έχουν εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής	29.274,56	23.736,20
Δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των αρ. 22&23 του ΚΦΕ	5.279,62	5.137,07
Σύνολο	45.833,13	39.707,86

Β. Προσδιορισμός εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με έμμεσες μεθόδους:

Ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους, και ειδικότερα με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας βάσει της αρ./18.6.2024 απόφασης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, λαμβάνοντας υπόψη τη διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας (άρθρο 28 παρ. 2 ΚΦΕ) . Βάσει της ως άνω έμμεσης μεθόδου προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές:

	31/12/2018	31/12/2019
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	109.446,90	92.289,98
Αναλώσεις κεφαλαίων	218.806,16	351.841,41
Υπόλοιπο	-109.359,26	-259.551,43

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

ΧΡΗΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (=Δηλωθέν Εισόδημα + Λογιστικές Διαφορές + Προσαύξηση)	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΈΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (=Δηλωθέν Εισόδημα + Διαφορές από Ανάλυση Ρευστότητας)	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΥΠ' Όψιν ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2018	39.336,92	166.923,65	148.696,18	166.923,65
2019	15.656,01	88.983,05	275.207,44	275.207,44

Βάσει των ανωτέρω:

- για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 ελήφθη υπόψη το εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων, ήτοι καταλογίστηκε προσαύξηση περιουσίας συνολικού ύψους 81.753,60 € και λογιστικές διαφορές (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα) συνολικού ύψους 45.833,13 €

- για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 ελήφθη υπόψη το εισόδημα βάσει των εμμέσων μεθόδων, ήτοι καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας η διαφορά που προέκυψε με την τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας ύψους 259.551,43 €.

Στη φορολογία ΦΠΑ, οι καταλογισθείσες διαφορές αφορούν εισροές και ενδοκοινοτικές συναλλαγές για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

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

A. Γνωστή πηγή και αιτία προέλευσης των κάτωθι πιστώσεων που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας:

1. Οι με α/α 124, 145, 155, 174, 186, 214, 215, 219, 260, 265, 270, 271, 272, 280, 281, 335, 336, 344, 345, 346, 347 και 358 ελεγχόμενες πιστώσεις, συνολικού ποσού 50.400,00€, αφορούν αναλήψεις αποδόσεων από τον στοιχηματικό του λογαριασμό στην εταιρία «.....».

2. Η με α/α 78 πίστωση, συνολικού ποσού 3.469,00€, αποτελεί δώρο από τον

3. Οι με α/α 109, 152, 208, 233, 254, 290 και 343 πιστώσεις, συνολικού ποσού 2.403,60 €, με α/α 375 πίστωση, ύψους 116,00 €, οι με α/α 425, 428, 431, 454 και 544 ελεγχόμενες πιστώσεις, συνολικού ποσού 761,00 €, και η με α/α 574 πίστωση, ύψους 550,00 € αφορούν ακαθάριστα έσοδα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα.

4. Οι με α/α 376 και 378 πιστώσεις, συνολικού ποσού 12.000,00 €, όπως και οι με α/α 514, 539 και 714 πιστώσεις συνολικού ποσού 18.800,00 €, αποτελούν δώρα από τον, ο οποίος ήταν σαν δεύτερος πατέρας του προσφεύγοντος.

5. Οι με α/α 227, 229, 236, 238, 240, 242, 248 και 258 πιστώσεις, συνολικού ποσού 2.645,00 €, αφορούν πιστώσεις από την πιστωτική κάρτα του προσφεύγοντος για τις οποίες επιφυλάσσεται να προσκομίσει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία όταν του χορηγηθούν από την Τράπεζα.

6. Οι με α/α 56, 63, 73, 94, 101, 102, 117, 125, 142, 147, 164, 165, 171, 311, 316, 396, 397 και 405 πιστώσεις συνολικού ποσού, 10.720,00 €, και οι με α/α 656, 683, 688, 695 και 706 ελεγχόμενες πιστώσεις, συνολικού ποσού 6.220,00 € αφορούν καταθέσεις μετρητών — εισπράξεις από την επιχειρηματική του δραστηριότητα που κατατέθηκαν είτε από τον ίδιο είτε από εργαζομένους του μέσω ΚΑΣ.

7. Η με α/α 165 κατάθεση μετρητών, ύψους 1.000,00 €, διενεργήθηκε από την υπάλληλο της επιχείρησης για λογαριασμό του προσφεύγοντος

8. Η με α/α 635 ελεγχόμενη πίστωση, ύψους 80,00€ αποτελεί επιστροφή ποσού από τον

9. Η με α/α 640 πίστωση, ύψους 1.500,00€ αφορά ταμειακή διευκόλυνση από τον

10. Η με α/α 766 πίστωση, ύψους 3.000,00€ αφορά ταμειακή διευκόλυνση από τον
11. Η με α/α 462 πίστωση, ύψους 97,50€ αφορά επιστροφή χρημάτων προφανώς λόγω κάποιας αγοράς που έκανε η σύζυγος του από την εταιρία
12. Η με α/α 712 πίστωση, ύψους 110,68 € αφορά επιστροφή χρημάτων από την πολυεθνική εταιρία αξεσουάρ κινητών τηλεφώνων «.....», λόγω μερικής εκτέλεσης της παραγγελίας του προσφεύγοντος
13. Για την με α/α 713 πίστωση, ύψους 2.500,00€ επιφυλάσσεται έως ότου η Τράπεζα του χορηγήσει τα δικαιολογητικά
14. Επικουρικά οι πιστώσεις αιτιολογούνται καθώς ο προσφεύγων προέβη σε αναλήψεις μετρητών, ύψους 31.720,00 € στο έτος 2018 και 25.190,00 € στο 2019. Επιπλέον μπορούσε να διαθέτει μετρητά από την επιχειρηματική του δραστηριότητα καθώς και από εισοδήματα προηγούμενων ετών.

Β. Εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών

1. Εσφαλμένα καταλογίστηκαν οι δαπάνες για τα με αριθμό Τ.Π.Υ. /14.09.2018, Τ.Δ.Α. /28.06.2018 & Τ.Π.Υ. /06.09.2019 παραστατικά καθαρής αξίας ύψους 500,00 € έκαστο, με την αιτιολογία ότι δεν εξοφλήθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, καθώς στο άρθρο 23 περ. β ν.4172/2013 αυτή απαιτείται μονάχα για τις δαπάνες άνω των 500,00 €
2. Το με αριθμό Δ.Α.Τ..... /27.11.2018 παραστατικό της εταιρίας « » καθαρής αξίας, ύψους 1.218,62€ και Φ.Π.Α. 292,45€ (σύνολο 1.511,00€), το με αριθμό Τ.Δ.Α. /05.02.2019 παραστατικό της εταιρίας με την επωνυμία «.....» καθαρής αξίας, ύψους 842,74€ και Φ.Π.Α. 202,26€ (Σύνολο: 1.045,00€) και το με αριθμό Τ.Π. Υ. /24.09.2019 παραστατικό της εταιρίας με την επωνυμία «.....» καθαρής αξίας, ύψους 798,50€ και Φ.Π.Α. 191,50€ (Σύνολο: 990,00€) εξοφλήθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.
3. Οι δαπάνες για λογαριασμούς ΔΕΗ, καθαρής αξίας ύψους 524,90 €, 956,20 € & 5.318,09 € φορολογικού έτους 2018 και 3.190,27 € φορολογικού έτους 2019 εξοφλήθηκαν στο ταμείο της επιχείρησης και εκπίπτουν σύμφωνα με το αρ. ΔΕΑΦΒ /26.4.2016 έγγραφο της ΑΑΔΕ.
4. Οι δαπάνες για λογαριασμούς ύδρευσης, καθαρής αξίας ύψους 1.025,96 € φορολογικού έτους 2018 και 517,70 € και 1.048,10 € φορολογικού έτους 2019 εξοφλήθηκαν στο ταμείο της επιχείρησης και εκπίπτουν σύμφωνα με το αρ. ΔΕΑΦΒ /26.4.2016 έγγραφο της ΑΑΔΕ.
5. Εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε ποσά ασφαλιστικών εισφορών ύψους 12.017,04 € στο έτος 2018 και 8.026,44 € στο φορολογικό έτος 2019. Τα εν λόγω ποσά αφορούν μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές και ο προσφεύγων είχε ήδη προβεί στην αναμόρφωση αυτών με τις υποβληθείσες δηλώσεις των υπό κρίση ετών.
6. Αναφορικά με τις δαπάνες μισθοδοσίας και τις λοιπές καταλογισθείσες λογιστικές διαφορές επιφυλάσσεται να τοποθετηθεί επ' αυτών σε μεταγενέστερο χρόνο.

Γ. Εσφαλμένη η εφαρμογή των εμμέσων μεθόδων προσδιορισμού του εισοδήματος

1. Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις, ήτοι δεν υφίσταται σύμφωνα με τους ανωτέρω ισχυρισμούς προσαύξηση περιουσίας, και οι δαπάνες του έτους καλύπτονται από εισοδήματα προηγούμενων ετών.

2. Στον πίνακα «Πηγές κεφαλαίων/εσόδων» δεν έχει συμπεριληφθεί το ποσό των μετρητών που κατείχε στις αρχές και στο τέλος κάθε ελεγχόμενης χρήσης ενώ δεν έχουν συμπεριληφθεί και τα ποσά που χρησιμοποίησε μέσω πιστωτικής κάρτας προς εξόφληση επαγγελματικών και προσωπικών δαπανών.

3. Εσφαλμένα στον πίνακα «Αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων» έχει συνυπολογιστεί τεκμαρτή δαπάνη ιδιόχρησης ύψους 17.200,00 € στο 2018 και 16.480,00 € στο 2019, καθώς δεν αφορούν πραγματικές δαπάνες.

4. Εσφαλμένα στον πίνακα «Αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων» έχουν συνυπολογιστεί δαπάνες για ασφαλιστικές εισφορές ύψους 12.017,04 € στο 2018 και 8.026,44 € στο 2019, καθώς δεν καταβλήθηκαν στα υπό κρίση έτη.

Δ. Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ ο προσφεύγων επιφυλάσσεται να προσκομίσει τα σχετικά δικαιολογητικά σε μεταγενέστερο χρόνο.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, προσκόμισε τα κάτωθι νέα στοιχεία:

- Το από 18.10.2024 έγγραφο της εταιρείας (με έδρα τη) αναφορικά με πιστώσεις και χρεώσεις έτους 2018 του στοιχηματικού λογαριασμού που τηρεί ο προσφεύγων στην εν λόγω εταιρεία, και βάσει του οποίου ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι χρεώσεις του εν λόγω στοιχηματικού λογαριασμού αιτιολογούν τις με α/α 124, 145, 155, 174, 186, 214, 215, 219, 260, 265, 270, 271, 272, 280, 281, 335, 336, 344, 345, 346, 347 και 358 πιστώσεις, καθώς και δικαιολογητικά αιτιολόγησης των λοιπών καταλογισθεισών πιστώσεων ως προσαύξηση περιουσίας.
- Καταστάσεις εξόφλησης λογαριασμών ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης από ΔΕΗ και ΔΕΥΑΧ.
- Βεβαίωση καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών ΕΦΚΑ και αποδεικτικά αναμόρφωσης των μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών με τις υποβληθείσες δηλώσεις.
- Δικαιολογητικά μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών καθώς και δαπάνες ιδιόχρησης που συμπεριλήφθηκαν στις επιχειρηματικές δαπάνες κατά την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας.

Δεδομένου ότι από την εξέταση των στοιχείων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προέκυψε ότι τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή του το ΚΕΦΟΜΕΠ, προκειμένου να τα λάβει υπόψη του κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, η υπόθεση αναπέμφθηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή με την αρ. /4.3.2025 Απόφαση της Υπηρεσίας μας προκειμένου να προβεί στη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Βάσει των ανωτέρω συντάχθηκε η από 10.3.2025 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων του ΚΕΜΕΦ επί της αρ. /4.3.2025 Απόφασης Αναπομπής.

Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων υπέβαλε το αρ...../19.3.2025 συμπληρωματικό υπόμνημα, επί των από 6.12.2024 απόψεων του ΚΕΜΕΦ επί της παρούσας προσφυγής, με το οποίο εμμένει στους ισχυρισμούς που έχει προβάλει με την υπό κρίση προσφυγή.

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

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

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου. ...»

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 5104/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

2. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο

εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου..»

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας , στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

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

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

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ: «Β' Προσαύξηση περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει

υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

..... 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣΤΕ, επισημαίνονται τα εξής: 1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013: «Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες

μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2015/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 'Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013': «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

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

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

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν

επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.....

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσ αύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης

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

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

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

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

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

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

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

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Άρθρο 8 'Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

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

Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

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

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και

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

Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.

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

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

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

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

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

Άρθρο 10 Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού. Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές.

Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α` της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ` της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου....»

Επειδή, εν προκειμένω, από τον υπό κρίση έλεγχο καταλογίστηκαν ανατιμολογήτες πιστώσεις (ονομαστικές καταθέσεις ή μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων) που συνιστούν προσαύξηση περιουσίας συνολικού ύψους 81.753,60 € για το φορολογικό έτος 2018 και 33.619,18 € για το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή, όσον αφορά τις με α/α 124, 145, 155, 174, 186, 214, 215, 219, 260, 265, 270, 271, 272, 280, 281, 335, 336, 344, 345, 346, 347 και 358 πιστώσεις φορολογικού έτους 2018, συνολικού ύψους 50.400,00 €, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι οι αφορούν αναλήψεις αποδόσεων από τον στοιχηματικό του λογαριασμό στην εταιρία (με έδρα τη). Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, προσκόμισε το από 18.10.2024 έγγραφο της ως άνω εταιρείας.

Οι ανωτέρω πιστώσεις στον με αρ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην φέρουν αιτιολογία συναλλαγής '....., όπως αυτό προκύπτει από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ, και η ημερομηνία και τα ποσά συναλλαγής αυτών αντιστοιχίζονται πλήρως με την ημερομηνία και τα ποσά των χρεώσεων/αναλήψεων του στοιχηματικού λογαριασμού που τηρεί ο προσφεύγων στην εταιρία, όπως καταγράφονται στο από 18.10.2024 έγγραφο της ως άνω εταιρείας.

Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με την 10.3.2025 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων του ΚΕΜΕΦ, κρίνεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις συνολικού ποσού 50.400,00 €, αποτελούν μεταφορές ποσών από τον στοιχηματικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην στον με αρ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην, και συνεπώς δεν συνιστούν πρωτογενείς καταθέσεις.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την από 10.3.2025 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων του ΚΕΜΕΦ καθώς και το από 6.12.2024 έγγραφο απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ επί την παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, προκειμένου να διερευνηθούν οι πιστώσεις του εν λόγω στοιχηματικού λογαριασμού ήτοι η πηγή των επικαλούμενων χρεώσεων/αναλήψεων του ως άνω στοιχηματικού λογαριασμού, η αρμόδια φορολογική αρχή έχει ήδη προβεί στην έκδοση της αρ...../9.12.2024 εντολής ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός, και οι ανωτέρω πιστώσεις φορολογικού έτους 2018 συνολικού ύψους 50.400,00 € δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, όσον αφορά τη με α/α 574 πίστωση, ύψους 550,00 €, φορολογικού έτους 2019, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι αφορά ακαθάριστα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος που έχει δηλωθεί και καταχωριστεί στα βιβλία του προσφεύγοντος.

Σύμφωνα με την από 10.3.2025 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων του ΚΕΜΕΦ καθώς και το από 6.12.2024 έγγραφο απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ επί την παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ο ανωτέρω ισχυρισμός πρέπει να γίνει δεκτός, καθώς μετά από το διασταυρωτικό έλεγχο των τιμολογίων και της εν λόγω πίστωσης, που φέρει αιτιολογία συναλλαγής '....., προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό κατατέθηκε από την εταιρεία με την επωνυμία '..... και για την συναλλαγή αυτή έχουν εκδοθεί τα σχετικά τιμολόγια.

Βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός, και η ως άνω πίστωση ύψους 550,00 € φορολογικού έτους 2019 δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, όσον αφορά τις λοιπές καταλογισθείσες πιστώσεις δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η αιτιολόγησή τους, και ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι απορριπτέοι ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, βάσει της παρούσας απόφασης οι αναπιολόγητες πιστώσεις που συνιστούν προσαύξηση περιουσίας προσδιορίζονται στα 31.353,60 € στο φορολογικό έτος 2018 (έναντι 81.753,60 € βάσει ελέγχου) και στα 33.069,18 € στο φορολογικό έτος 2019 (έναντι 33.619,18 € βάσει ελέγχου).

Επειδή, περαιτέρω, από τον υπό κρίση έλεγχο καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές συνολικού ύψους 45.833,13 € στο φορολογικό έτος 2018 και 39.707,86 € στο φορολογικό έτος 2019

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένα καταλογίστηκαν οι δαπάνες για τα με αριθμό Τ.Π.Υ./14.09.2018, Τ.Δ.Α./28.06.2018 & Τ.Π.Υ./06.09.2019 παραστατικά καθαρής αξίας ύψους 500,00 € έκαστο, με την αιτιολογία του ελέγχου ότι δεν εξοφλήθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

Σύμφωνα με τη διάταξη της περ. β του άρθρο 23 περ. β ν.4172/2013 δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Δεδομένου ότι η καθαρή αξία των εν λόγω τιμολογίων δεν υπερβαίνει τα 500,00 €, καθώς και ότι από τον έλεγχο δεν αμφισβητείται η παραγωγικότητα των σχετικών δαπανών, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και συνεπώς οι εν λόγω δαπάνες συνολικού ύψους 1.000,00 € στο φορολογικό έτος 2018 και 500,00 € στο φορολογικό έτος 2019 εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των αντίστοιχων φορολογικών ετών.

Επειδή, την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι οι δαπάνες για λογαριασμούς ΔΕΗ, καθαρής αξίας ύψους 524,90 €, 956,20 € & 5.318,09 € φορολογικού έτους 2018 και

3.190,27 € φορολογικού έτους 2019 εξοφλήθηκαν στο ταμείο της επιχείρησης και εκπίπτουν επικαλούμενος προς τούτο το αρ. ΔΕΑΦΒ/26.4.2016 έγγραφο της ΑΑΔΕ.

Λαμβάνοντας υπόψη:

α. το αρ. ΔΕΑΦΒ/26.4.2016 έγγραφο της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με το οποίο οι δαπάνες για την προμήθεια ηλεκτρικού ρεύματος και νερού που εξοφλούνται στα ταμεία (γκισέ) των επιχειρήσεων καθώς και στα συμβεβλημένα καταστήματα που πραγματοποιούν εισπράξεις για λογαριασμό τους, εφόσον αποδεικνύονται από τα κατάλληλα δικαιολογητικά τα οποία φέρουν τα στοιχεία του πελάτη, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες από το χρόνο έναρξης ισχύος του ν.4172/2013, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013,

β. ότι με την παρούσα προσφυγή προσκομίζονται τα σχετικά δικαιολογητικά εξόφλησης των εν λόγω λογαριασμών στα καταστήματα της ΔΕΗ, και

γ. ότι με την από 10.3.2025 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων του ΚΕΜΕΦ καθώς και το από 6.12.2024 έγγραφο απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ επί την παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής γίνεται δεκτός ο υπό κρίση ισχυρισμός του προσφεύγοντος,

κρίνεται ότι οι ως άνω δαπάνες συνολικού ύψους 6.799,19 € στο φορολογικό έτος 2018 και 3.190,27 € στο φορολογικό έτος 2019 εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των αντίστοιχων φορολογικών ετών.

Επειδή, την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι οι δαπάνες για λογαριασμούς ύδρευσης, καθαρής αξίας ύψους 1.025,96 € φορολογικού έτους 2018 και 517,70 € και 1.048,10 € φορολογικού έτους 2019, εξοφλήθηκαν στο ταμείο της επιχείρησης και εκπίπτουν επικαλούμενος προς τούτο το αρ. ΔΕΑΦΒ/26.4.2016 έγγραφο της ΑΑΔΕ.

Λαμβάνοντας υπόψη α. το αρ. ΔΕΑΦΒ/26.4.2016 έγγραφο της ΑΑΔΕ, β. ότι με την παρούσα προσφυγή προσκομίζονται τα σχετικά δικαιολογητικά εξόφλησης των εν λόγω λογαριασμών στα καταστήματα της, και γ. ότι με την από 10.3.2025 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων του ΚΕΜΕΦ καθώς και το από 6.12.2024 έγγραφο απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ επί την παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής γίνεται δεκτός ο υπό κρίση ισχυρισμός του προσφεύγοντος, κρίνεται ότι οι ως άνω δαπάνες συνολικού ύψους 1.025,96 € στο φορολογικό έτος 2018 και 1.565,80 € στο φορολογικό έτος 2019 εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των αντίστοιχων φορολογικών ετών.

Επειδή, την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε ποσά ασφαλιστικών εισφορών ύψους 12.017,04 € στο έτος 2018 και 8.026,44 € στο φορολογικό έτος 2019, καθώς τα εν λόγω ποσά αφορούν μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές και ο προσφεύγων είχε ήδη προβεί στην αναμόρφωση αυτών με τις υποβληθείσες δηλώσεις των υπό κρίση ετών.

Σύμφωνα με την από 10.3.2025 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων του ΚΕΜΕΦ καθώς και το από 6.12.2024 έγγραφο απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ επί την παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, μετά από το διασταυρωτικό έλεγχο των κωδικών του Ε3 και των δαπανών του ΕΦΚΑ στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος, ο έλεγχος δέχεται ως βάσιμο τον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Ως εκ τούτου με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι εσφαλμένα καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές τα ποσά ασφαλιστικών εισφορών συνολικού ύψους 12.017,04 € στο έτος 2018 και 8.026,44 € στο φορολογικό έτος 2019.

Επειδή, όσον αφορά τις λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των αρ. 22&23 του ΚΦΕ, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι απορριπτέοι ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, βάσει της παρούσας απόφασης οι λογιστικές διαφορές προσδιορίζονται στα 25.490,94 € στο φορολογικό έτος 2018 (έναντι 45.833,13 € βάσει ελέγχου) και στα 26.425,35 € (έναντι 39.707,86 € βάσει ελέγχου).

Επειδή, επιπροσθέτως, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους, και ειδικότερα με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας βάσει της οποίας προέκυψε ότι οι αναλώσεις κεφαλαίων υπερέβαιναν τα διαθέσιμα κεφάλαια του έτους κατά 109.359,26 € στο φορολογικό έτος 2018 και κατά 259.551,43 € στο φορολογικό έτος 2019.

Επειδή, στα υπό κρίση έτη υφίσταται προσαύξηση περιουσίας, η οποία σύμφωνα με τα ανωτέρω ανέρχεται στα 31.353,60 € στο φορολογικό έτος 2018 και στα 33.069,18 € στο φορολογικό έτος 2019, και συνεπώς πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, όσον αφορά την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι στον πίνακα «Πηγές κεφαλαίων/εσόδων» δεν έχει συμπεριληφθεί το ποσό των μετρητών που κατείχε στις αρχές και στο τέλος κάθε ελεγχόμενης χρήσης και δεν έχουν συμπεριληφθεί και τα ποσά που χρησιμοποίησε μέσω πιστωτικής κάρτας προς εξόφληση επαγγελματικών και προσωπικών δαπανών. Προς τούτο, επικαλείται ότι θα προσκομίσει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία όταν τα έχει διαθέσιμα, σε μεταγενέστερο χρόνο. Ωστόσο με την παρούσα προσφυγή και έως την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν έχουν προσκομιστεί σχετικά δικαιολογητικά. Περαιτέρω, όπως σημειώνεται στο από 6.12.2024 έγγραφο απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ επί την παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, στις 27/06/2024 εστάλη στον προσφεύγοντα η με αρ. πρωτ./18-06-2024 Επιστολή, με συνημμένα τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 01/01/2018», «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 31/12/2018» και «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 31/12/2019», καθώς και το «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης — Μεταβολές — Υποχρεώσεις» μέσω της εφαρμογής της Α.Α.Δ.Ε 'ε-κοινοποίηση' προκειμένου να συμπληρωθεί από τον ίδιο, το ποσό των μετρητών που πιθανόν διέθετε στις 31/12/2017 και 31/12/2018 καθώς και η κινητή και ακίνητη περιουσία του, το οποίο ωστόσο δεν συμπληρώθηκε από τον προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι στον πίνακα «Αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων» έχει εσφαλμένα συνυπολογιστεί τεκμαρτή δαπάνη ιδιόχρησης ύψους 17.200,00 € στο 2018 και 16.480,00 € στο 2019, καθώς δεν αφορούν πραγματικές δαπάνες,

καθώς και ότι έχουν εσφαλμένα συνυπολογιστεί δαπάνες για μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές ύψους 12.017,04 € στο 2018 και 8.026,44 € στο 2019 που είχαν ήδη αναμορφωθεί, καθώς δεν καταβλήθηκαν στα υπό κρίση έτη.

Σύμφωνα με την από 10.3.2025 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων του ΚΕΜΕΦ καθώς και το από 6.12.2024 έγγραφο απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ επί την παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι δαπάνες ύψους 12.017,04 € στο 2018 και 8.026,44 € στο 2019 αφορούν μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές που είχαν ήδη αναμορφωθεί, καθώς και ότι ποσά ύψους 17.200,00 € στο 2018 και 16.480,00 € στο 2019 αφορούν τεκμαρτή δαπάνη ιδιόχρησης, τα οποία είχαν εσφαλμένα συνυπολογιστεί στις αναλώσεις κεφαλαίων.

Ως εκ τούτου, για την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, ποσά συνολικού ύψους 29.217,04 € στο φορολογικό έτος 2018 και 24.506,44 € στο φορολογικό έτος 2019 δεν αποτελούν αναλώσεις κεφαλαίων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, βάσει της παρούσας απόφασης, επαναπροσδιορίζεται η διαφορά των αναλώσεων κεφαλαίων από τα διαθέσιμα έσοδα, που προκύπτει από την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, στα 80.142,22 € στο φορολογικό έτος 2018 (έναντι 109.359,26 € βάσει ελέγχου) και στα 235.044,99 € στο φορολογικό έτος 2019 (έναντι 259.551,43 € βάσει ελέγχου).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση, τα συγκεντρωτικά αποτελέσματα για το φορολογητέο εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων και των εμμέσων μεθόδων είναι τα εξής:

	Φορολογητέο εισόδημα					Σύγκριση γενικών- εμμέσων - Φορολογητέο εισόδημα που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος	
	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου		Βάσει ΔΕΔ		Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΧΡΗΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (=Δηλωθέν Εισόδημα + Λογιστικές Διαφορές + Προσαύξηση)	ΒΑΣΕΙ ΈΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (=Δηλωθέν Εισόδημα + Διαφορές από Ανάλυση Ρευστότητας)	ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (=Δηλωθέν Εισόδημα + Λογιστικές Διαφορές + Προσαύξηση)	ΒΑΣΕΙ ΈΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (=Δηλωθέν Εισόδημα + Διαφορές από Ανάλυση Ρευστότητας)		
2018	39.336,92	166.923,65	148.696,18	96.181,46	119.479,14	166.923,65	119.479,14
2019	15.656,01	88.983,05	275.207,44	75.150,54	250.701,00	275.207,44	250.701,00

Βάσει των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση:

- για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα βάσει των εμμέσων μεθόδων, ήτοι καταλογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας η διαφορά που προέκυψε με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας συνολικού ύψους 80.142,22 € (έναντι καταλογισμού βάσει του ελέγχου της προσαύξησης περιουσίας συνολικού ύψους 81.753,60 € και λογιστικών συνολικού ύψους 45.833,13 €).

- για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα βάσει των εμμέσων μεθόδων, ήτοι καταλογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας η διαφορά που προέκυψε με την τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας ύψους 235.044,99 € (έναντι καταλογισμού βάσει του ελέγχου της διαφοράς που προέκυψε με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας ύψους 259.551,43 €).

Επειδή, στη φορολογία ΦΠΑ οι καταλογισθείσες διαφορές αφορούν εισροές και ενδοκοινοτικές συναλλαγές για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Με την παρούσα προσφυγή και μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης δεν έχουν προσκομιστεί τα σχετικά στοιχεία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **2.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α. Τη μερική αποδοχή αυτής ως προς τις αρ. /30.10.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 & 2019 και την τροποποίηση αυτών σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Β. Την απόρριψη αυτής ως προς τις αρ. /30.10.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2018 & 2019.

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

- Η υπ' αριθ. /30.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	45.683,11	26.446,93
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	22.841,56	13.223,47
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	11.091,23	6.821,22
Σύνολο για καταβολή	79.615,90	46.491,62

- Η υπ' αριθ. /30.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	85.651,97	77.564,85
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	42.825,99	38.782,42
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	22.591,31	20.140,67
Σύνολο για καταβολή	151.069,27	136.487,94

- Η υπ' αριθ. /30.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	3.119,85
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	1.559,93
Σύνολο για καταβολή	4.679,78
Διαφορά φόρου για έκπτωση	591,59

- Η υπ' αριθ. /30.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	5.741,64
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	2.870,82
Σύνολο για καταβολή	8.612,46
Διαφορά φόρου για έκπτωση	336,53

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.