



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 909

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312351
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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 **12-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Αττικής, οδός, αρ....., κατά:

α) της υπ' αριθ. /15-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

β) της υπ. αριθ. /15-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 18-12-2024 Έκθεση Αιτιολογημένων Απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, 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' αριθ. /15-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 25.193,90€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 12.596,95€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.222,08€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή, ύψους 40.012,93€.

Με την υπ' αριθ. /15-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 25.248,19€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 12.624,10€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.502,87€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή, ύψους 42.375,16€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 15-11-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. /19-04-2024 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ για τα φορολογικά έτη 2018-2019.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Για τον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα «.....», σε συνέχεια της με αριθ. /19-04-2024 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, σύμφωνα με τα οριζόμενα από την υπό στοιχεία Α.1215/28-12-2023 (Β' 7475) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Για τη διενέργεια του ελέγχου ελήφθησαν υπόψη

- Το ηλεκτρονικό αρχείο που διαβιβάστηκε μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λοιπών Προϊόντων (ΣΜΤΛ & ΛΠ) κατόπιν ηλεκτρονικού αιτήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για το χρονικό διάστημα 01/01/2018 - 31/12/2019 (κινήσεις συνολικά έξι (6) τραπεζικών λογαριασμών σε τέσσερα (4) πιστωτικά ιδρύματα ημεδαπής στους οποίους ο προσφεύγων εμφανίζεται ως δικαιούχος).

- Τα ποσά και λοιπά πληροφοριακά στοιχεία που προκύπτουν από τις υποβληθείσες Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος έτους 2018 και 2019, καθώς και τα συνυποβληθέντα με τις δηλώσεις δικαιολογητικά.

- Τα δεδομένα του ηλεκτρονικού αρχείου ELENXIS & TAXIS.

- Τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία όπως στάλθηκαν μέσω ηλεκτρονικής επικοινωνίας από τον προσφεύγοντα.

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι υφίστανται πωλήσεις εμπορευμάτων κάτω από το κόστος και για τις δύο ελεγχόμενες περιόδους. Πιο συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι υπάρχει αρνητικό μεικτό κέρδος ποσού **57.378,11€** το 2018 και **63.018,01€** το 2019. Ο έλεγχος έκρινε ότι η πώληση κάτω του κόστους αποτελεί δαπάνη η οποία δε λαμβάνει χώρα για το συμφέρον της επιχείρησης καθώς δε συντρέχουν ειδικοί λόγοι (πχ εκκαθάριση της εταιρείας), ενώ παράλληλα δεν είναι σύμφωνη πρακτική με τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές και δεν έκανε αποδεκτή τη συγκεκριμένη δαπάνη, προσδιορίζοντας τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη/ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος	2018 Βάσει δήλωσης	2018 Βάσει ελέγχου	2019 Βάσει δήλωσης	2019 Βάσει ελέγχου
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ				
Έσοδα από εμπορική δραστηριότητα	53.498,53	53.498,53	67.996,32	67.996,32
Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	47.339,87	47.339,87	39.172,83	39.172,83
Σύνολο Εσόδων	100.838,40	100.838,40	107.169,15	107.169,15
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ				
Εμπορεύματα έναρξης				
Αγορές εμπορευμάτων	110.876,63	110.876,63	131.014,33	131.014,33
Εμπορεύματα λήξης				
Κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας	110.876,63	110.876,63	131.014,33	131.014,33
Μεικτό κέρδος εμπορικής δραστηριότητας	-57.378,10	-57.378,10	-63.018,01	-63.018,01
Μεικτό κέρδος παροχής υπηρεσιών	47.339,87	47.339,87	39.172,83	39.172,83
ΔΑΠΑΝΕΣ				
Παροχές σε εργαζόμενους				
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	40.490,38	40.490,38	53.614,76	53.614,76
Αποσβέσεις	3.661,44		5.164,39	
Σύνολο δαπανών	44.151,82	40.490,38	58.779,15	53.614,76
Αναμόρφωση δαπανών	1.857,64	57.378,10	1.460,15	63.018,01
Αποτελέσματα χρήσης	-52.332,41	6.849,49	-81.164,18	-14.441,93

Έπειτα από ανάλυση και επεξεργασία των δεδομένων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και των δηλωθέντων εισοδημάτων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής του και έκρινε σκόπιμη την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα:

Ετος	Προσωπικές δαπάνες σύμφωνα με τον κωδικό 049 της Δήλωσης Εισοδήματος.	Δαπάνες οι οποίες αφαιρούνται καθώς αποτελούν αγορά εμπορευμάτων για την επιχειρηματική δραστηριότητα	Πραγματικές δαπάνες διαβίωσης *	Δηλωθέν εισόδημα
2018	56.676,82	39.942,17	16.734,65	0,20

2019	21.834,82	10.532,45	11.302,37	0,11
------	-----------	-----------	-----------	------

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα εισηγήθηκε ως καταλληλότερη έμμεση μέθοδο ελέγχου την **τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας** όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.5104/2024 η οποία εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με τη υπ' αριθ./2024 απόφαση.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με βάση την έμμεση μέθοδο της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε ως μη δηλούμενο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2018 το ποσό των 76.345,14€ και για το φορολογικό έτος 2019 το ποσό των 79.465,15€ ως ακολούθως:

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΗΓΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ ΜΕ ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ		
	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡ ΕΤΟΣ 2019
ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	101.800,69	118.364,12
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΝΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΞΟΔΩΝ	178.145,83	197.829,27
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ	-76.345,14	-79.465,15
ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ	76.345,14	79.465,15

Το τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε συγκρίνοντας το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα βάσει των γενικών φορολογικών διατάξεων, με το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα βάσει της έμμεσης μεθόδου ελέγχου και λαμβάνοντας το μεγαλύτερο, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

ΕΤΟΣ	Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Δήλωσης	Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Άρθρων 31-34 ΚΦΕ	Φορολογητέο Εισόδημα βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών	Τελικό Φορολογητέο Εισόδημα ελέγχου
2018	0,20	3.283,33	6.849,49	76.345,14	76.345,34
2019	4.433,34 (λόγω τεκμηρίων)	4.433,34	4.433,24	79.465,15	79.465,26

Κατόπιν έκδοσης του υπ' αριθ...../2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2018 και 2019, ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ./14-10-2024 Υπόμνημά του επί του ΣΔΕ επικαλούνταν την ύπαρξη μετρητών κατά την αρχή της ελεγχόμενης περιόδου ύψους 120.000,00€ οι οποίες προέρχονταν από τραπεζικές αναλήψεις. Ο έλεγχος προέβη στην κατάρτιση πίνακα διαθέσιμων μετρητών από τον οποίο δεν προέκυψε ποσό διαθέσιμων μετρητών, καθώς με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα και τις πραγματικές δαπάνες των προηγούμενων ετών κατέληξε σε έλλειμμα χρηματικών πόρων κατά 300.015,49€, και δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφορικά με τις προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου σε συνδυασμό με το άρθρο 27 του Ν.4987/2022 (και πλέον αρ.32 Ν.5104/2024). Μη νόμιμη η προσφυγή του φορολογικού ελέγχου στην εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, καθώς δεν συντρέχουν οι τιθέμενες κατά το νόμο προϋποθέσεις για τα επίμαχα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

- Το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. διενήργησε προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου («Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας»). Ωστόσο, ο φορολογικός έλεγχος δεν καταδεικνύει την μη κάλυψη των δαπανών διαβίωσής του, ενώ κατά την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας και ειδικότερα κατά την σύνταξη πίνακα πηγών κεφαλαίων εσόδων, έχουν εμφιλοχωρήσει σφάλματα.

- Οι τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσής του κατά το ελεγχόμενο έτος είναι μηδαμινές, ανερχόμενες μόλις στο ποσό των 3.284,00 ευρώ, ποσό το οποίο συνάδει και με τις «αναμφισβήτητες» κατά το έλεγχο προσωπικές του δαπάνες. Κατά την υποβολή της σχετικής δήλωσής του, το εν λόγω ποσό καλύφθηκε από την κατά νόμιμη επίκλησή του ανάλωση διαθεσίμων κεφαλαίων του που έχουν ήδη φορολογηθεί, χωρίς να κληθεί τότε για έλεγχο από την αρμόδια για την υποβολή και πρώτο έλεγχο της δήλωσής του ΔΟΥ, καθώς έγινε αυτή δεκτή και κλήθηκε να καταβάλει μόνο το τέλος επιτηδεύματος για το επίμαχο φορολογικό έτος.

- Σύμφωνα με την ανάλυση των τραπεζικών του καταθέσεων από το φορολογικό έλεγχο προκύπτει ότι αναμφισβήτητα αποτελούν προσωπικές δαπάνες τα ποσά που ανέρχονται σε 2.870,99 € για το έτος 2018 και 1.981,69 € για το έτος 2019.

- Ο έλεγχος προέβη σε ανάλυση των δαπανών που έχουν δηλωθεί στον κωδ. 049 των φορολογικών του δηλώσεων για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντιστοίχως, καθώς πλημμελώς συμπεριλήφθηκαν από τα τραπεζικά ιδρύματα ως καταναλωτικές, δαπάνες που εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου και δαπάνες ή/και τιμολόγια αγορών της επιχείρησής του, τα οποία εξοφλήθηκαν διατραπεζικά με την χρήση τραπεζικών καρτών λόγω της φύσης της επιχείρησής του ως ατομικής, αφού ο ίδιος τραπεζικός λογαριασμός χρησιμοποιούνταν και για την επαγγελματική του δραστηριότητα. Το συμπέρασμα του ελέγχου ότι οι δαπάνες διαβίωσής του ανέρχονται στο ποσό των 16.734,65€ και 11.302,37€ για τα έτη 2018 και 2019 αντιστοίχως είναι εσφαλμένο, καθώς σε αυτά τα ποσά περιλαμβάνονται και συναλλαγές ύψους 9.243,00€ και 5.510,10 € που στο σύνολό τους αφορούν την επαγγελματική του δραστηριότητα.

2) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφορικά με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου σε συνδυασμό με το άρθρο 27 του Ν.4987/2022 (και πλέον αρ.32 Ν.5104/2024) – Άρνηση συνυπολογισμού των διαθέσιμων μετρητών κατά τα επίμαχα έτη.

- Με τη δήλωση διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων την 01/01/2018, σε συνδυασμό με την αντίστοιχη δήλωση περιουσιακών στοιχείων την 31/12/2019, δηλώθηκε η ύπαρξη διαθέσιμων μετρητών ποσού 120.000,00€ τα οποία είχε στην κατοχή του ως προϊόν αναλήψεων που είχαν ήδη πραγματοποιηθεί σε προηγούμενα των ελεγχόμενων έτη, τα οποία ο έλεγχος αγνόησε πλήρως. Όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη κίνηση του υπ' αρ. GR.....τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί στην τράπεζα για το διάστημα 01/01/2001 έως 19/07/2024 έχει προβεί σε αναλήψεις μετρητών, μέρος των οποίων ποσού 120.000,00€ ανάλωσε τα κρίσιμα έτη. Περαιτέρω, από την κίνηση του λογαριασμού προκύπτει ότι δεν υφίστανται επανακαταθέσεις των χρηματικών ποσών που ανέλαβε και ότι τα συγκεκριμένα ποσά ήταν διαθέσιμα για την κάλυψη των δαπανών του και αυτών της ατομικής του επιχείρησης.

- Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών με την υπ' αριθ./2024 Απόφασή της έχει κρίνει ότι ο ελεγχόμενος δύναται να επικαλείται την κατοχή μετρητών με τα οποία καλύφθηκαν μεταξύ άλλων

οι δαπάνες και οι ζημιές της επιχειρηματικής του δραστηριότητας. Στον δε προσδιορισμό του πραγματικού των διαθέσιμων μετρητών, ήτοι της διαφοράς μεταξύ διαθέσιμου εισοδήματος και καταθέσεων, η ελεγκτική αρχή οφείλει όπως δεν συμπεριλάβει τεκμαρτές δαπάνες του ελεγχόμενου αλλά να λάβει υπόψη μόνο πραγματικά δεδομένα και όχι τεκμαρτά.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθώς δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, 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 υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 27 Ν. 4987/2022) , ορίζεται ότι:

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

α) της αρχής των αναλογιών,
β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

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

«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.

[...]

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 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. [...]».

Επειδή, η ως άνω διάταξη του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ορίζει ότι το εισόδημα φυσικών προσώπων μπορεί 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. Δηλαδή, η ως άνω διάταξη θέτει προϋποθέσεις προκειμένου ο έλεγχος να προβεί σε έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

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

«Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης

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

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του 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 έληξαν 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 4

.....

Άρθρο 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

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

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

Άρθρο 6

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

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

Άρθρο 7

Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συ μ μετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται

με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Άρθρο 8

Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

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

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή/κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογούμενους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογούμενους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη

περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ` του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10

Προσδιορισμός ακαθάριστου 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 ακαθάριστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων.

Άρθρο 11

Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

Άρθρο 12: Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στον προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα «.....», βάσει της υπ' αριθ./19-04-2024 εντολής ελέγχου με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας για τα φορολογικά έτη 2018-2019 και διαπιστώθηκε

αρνητική διαφορά μεταξύ του αθροίσματος των πηγών κεφαλαίων/εσόδων και του αθροίσματος των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων ύψους 76.345,14€ για το φορολογικό έτος 2018 και ύψους 79.465,15€ για το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή, ο προσφεύγων με τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο του ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχουν οι τιθέμενες κατά τον νόμο προϋποθέσεις για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Ισχυρίζεται επιπλέον ότι στον κωδικό 049 των φορολογικών του δηλώσεων φορ. ετών 2018 και 2019 έχουν συμπεριληφθεί ως καταναλωτικές δαπάνες και δαπάνες/αγορές που αφορούν την επαγγελματική του δραστηριότητα, καθώς αρκετές δαπάνες/αγορές της επιχείρησής του υπολείπονται του ποσού των 500,00€ που τέθηκε ως κριτήριο από τον έλεγχο προς εξαίρεση, με αποτέλεσμα το συμπέρασμα του ελέγχου ότι οι δαπάνες διαβίωσης του ανέρχονται στο ποσό των 16.734,65€ και 11.302,37 € για τα έτη 2018 και 2019 αντιστοίχως να είναι εσφαλμένο, καθώς σε αυτά τα ποσά περιλαμβάνονται και συναλλαγές ύψους 9.243,00€ και 5.510,10€ που αφορούν την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Επειδή, από τη με ημερομηνία θεώρησης 15-11-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτει ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 32 του Ν. 5104/2024 (αρ. 27 του Ν. 4987/2022), έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης για τις χρήσεις 2018 και 2019, όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντος, τα εκκαθαριστικά σημειώματα των φορολογικών ετών 2018 και 2019, καθώς και στοιχεία από το πληροφοριακό σύστημα elenxis, για τις πραγματικές δαπάνες.

Πιο συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2018 το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος ήταν **0,20€** για τον προσφεύγοντα και το σύνολο των προσωπικών δαπανών διαβίωσης **16.734,65€**, ενώ για το φορολογικό έτος 2019 το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος ήταν **0,11€** και το σύνολο των προσωπικών δαπανών διαβίωσης **11.302,37€**.

Επειδή, οι προαναφερθείσες δαπάνες διαβίωσης προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο σύμφωνα με το δηλωθέν από τον προσφεύγοντα ποσό στον κωδικό 049 (ήτοι 56.676,82€ και 21.834,82€ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα) αφαιρώντας τις δαπάνες αγοράς εμπορευμάτων για την επιχειρηματική του δραστηριότητα όπως προέκυψαν από την ανάλυση του κωδικού 049 (σύμφωνα με στοιχεία των πληροφοριακών συστημάτων της ΑΑΔΕ), οι οποίες λόγω λάθους συμπεριελήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις από τον φορολογούμενο, ως ακολούθως:

Έτος	Προσωπικές δαπάνες σύμφωνα με τον κωδικό 049 της Δήλωσης Εισοδήματος.	Δαπάνες οι οποίες αφαιρούνται καθώς αποτελούν αγορά εμπορευμάτων για την επιχειρηματική δραστηριότητα	Πραγματικές δαπάνες διαβίωσης *	Δηλωθέν εισόδημα
2018	56.676,82	39.942,17	16.734,65	0,20
2019	21.834,82	10.532,45	11.302,37	0,11

Επειδή, ο προσφεύγων προσκομίζει 2 (δύο) αρχεία PDF με πίνακες δαπανών συνολικού ποσού 5.510,10€ και 9.243,00€ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, τα οποία χαρακτηρίζει «κινήσεις της χρεωστικής του κάρτας» υποστηρίζοντας ότι αφορούν δαπάνες/αγορές της επιχείρησής του και ότι θα έπρεπε να αφαιρεθούν απ' τον κωδικό 049 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των κρινόμενων ετών. Ωστόσο από τη μορφή των εν λόγω αρχείων δεν αποδεικνύεται ότι αφορούν κινήσεις χρεωστικής κάρτας και επιπλέον ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα από τα τιμολόγια που απεικονίζονται στους προαναφερθέντες πίνακες προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του.

Σε κάθε περίπτωση ακόμα και αν γινόταν δεκτός ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς τις δαπάνες ύψους 5.510,10€ και 9.243,00€ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, το δηλωθέν εισόδημα των 0,20€ και 0,11€ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα θα υπολείπονταν των δαπανών διαβίωσης.

Περατέρω, το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, ήτοι πραγματικό εισόδημα που έχει προκύψει κατά το ελεγχόμενο έτος και εμπίπτει σε μία από τις οριζόμενες στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου κατηγορίες (μισθωτή εργασία – συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' του ν.4172/2013.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου χωρίς να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2012, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 2° ισχυρισμό του προσφεύγοντος με τον οποίο επικαλείται την ύπαρξη μετρητών ύψους 120.000,00€ τα οποία προέκυψαν από τραπεζικές αναλήψεις ύψους 225.510,00€

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΔΕΣ Α 1077357 (ΦΕΚ Β' 1136/10.05.2013) Απόφασης σε συνδυασμό με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1171/04.07.2013 και 1270/24.12.2013, η τεχνική ανάλυση ρευστότητας προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη) και τις δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές), τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών, οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Ειδικότερα, στην στήλη πηγές κεφαλαίων / εσόδων αθροίζονται, μεταξύ άλλων, τα υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (σε Ελλάδα ή και το εξωτερικό) προσωπικών, οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης καθώς και τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (στην περίπτωση ατομικής επιχείρησης). Όσον δε αφορά τα διαθέσιμα μετρητά, στο έντυπο «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία» συμπεριλαμβάνεται δήλωση του φορολογούμενου με τα μετρητά που κατείχε στην έναρξη ή στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης, ενώ στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι ο φορολογούμενος, η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά κατά την έναρξη ή την λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1270/2013 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων:

«... 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. ...».

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται την ύπαρξη διαθεσίμων μετρητών την αρχή της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης (01/01/2018) ύψους 120.000,00€ τα οποία είχε στην κατοχή του ως προϊόν αναλήψεων που είχαν ήδη πραγματοποιηθεί σε προηγούμενα των κρινόμενων έτη, τα οποία ο έλεγχος αγνόησε πλήρως.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 29-30-31), ο προσφεύγων πρόβαλε τον ίδιο ισχυρισμό και στο σημείωμα διαπιστώσεων και ο έλεγχος προέβη στην κατάρτιση πίνακα διαθέσιμων μετρητών λαμβάνοντας υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα, τις λοιπές κατηγορίες εισοδημάτων και τις πραγματικές δαπάνες. Από τον συγκεκριμένο πίνακα δεν προκύπτει ποσό διαθέσιμων μετρητών. Επιπλέον, πέραν των λοιπών πραγματικών δαπανών για τα έτη 2008-2017 κάθε χρόνο δηλώνονται από τον προσφεύγοντα υψηλές επιχειρηματικές ζημιές οι οποίες συνολικά ανέρχονται σε 408.947,00€ και συμπεριλαμβάνονται στον πίνακα διαθέσιμων μετρητών καθώς αποτελούν πραγματική δαπάνη απαραίτητη για τη συνέχιση της δραστηριότητας του ελεγχόμενου. Είναι προφανές ότι με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα και τις πραγματικές δαπάνες των προηγούμενων ετών προκύπτει έλλειμμα χρηματικών πόρων κατά

300.015,49€ και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου υπάρχουν μετρητά 120.000€ δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται την υπ' αριθ./2024 Απόφαση της Υπηρεσίας μας. Ωστόσο, η επικαλούμενη απόφαση ερείδεται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέτασης περίπτωσης και δεν δύναται να ληφθεί υπόψη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 15-11-2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 12-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση:

Α) της υπ' αριθ./15-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

β) της υπ. αριθ./15-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό έτος 2018

Α) Η υπ' αριθ./15-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα			76.345,34	76.345,34
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	108,87		25.193,90
	Χρεωστικό ποσό		25.085,03	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			12.596,95	12.596,95
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			4.222,08	4.222,08
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		1.141,13	43.154,06	42.012,93

Φορολογικό έτος 2019

A) Η υπ' αριθ. /15-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα		4.433,34	76.465,26	75.031,92
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			25.248,19
	Χρεωστικό ποσό	628,05	25.876,24	
Προκαταβολή φόρου		628,05	628,05	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			12.624,10	12.624,10
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			4.502,87	4.502,87
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		2.506,10	44.881,26	42.375,16

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α/α

ΠΑΣΧΑΛΗΣ Χ.

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.