



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1394

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

4. Τη με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ηλεκτρονικά κατατεθείσας και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 34.181.36 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 17.090.68 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 8.322.26 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **59.594,30 €**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη εδράζεται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα τις, για την περίοδο από 01/01/2018 – 31/12/2019, δυνάμει της με αριθμό εντολής του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την εκδοθείσα εντολή, τη με αριθμό πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και το με αριθμό πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων άρθρου 14 του ν.5104/2024.

Από την επεξεργασία των βιβλίων και στοιχείων, που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου η προσφεύγουσα, διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Από τον έλεγχο του τρόπου εξόφλησης των συναλλαγών, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 13-14 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ύψους 11.726,63 €, λόγω μη προσκόμισης τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης.
- Δαπάνες ύψους 8.868,94 € που περιλαμβάνονται στα βιβλία της επιχείρησης δεν αποτυπώνονται στην Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3) της προσφεύγουσας.
- Στις καταχωρημένες στο Ε3 δαπάνες μισθοδοσίας περιλαμβάνονται μόνο οι εργοδοτικές εισφορές ύψους 19.184,08 € και όχι το σύνολο του μισθολογικού κόστους ύψους 103.480,80 €, όπως αυτό καταγράφεται στις μισθοδοτικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Κατόπιν των ανωτέρω, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών	336.637,76	336.637,76
Μείον: Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	19.184,08	19.184,08
Μείον: Διάφορα έξοδα	305.598,15	305.598,15
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	5.878,94	17.605,57
Συνολικά καθαρά κέρδη	18.469,79	29.461,10

Ο έλεγχος έκανε χρήση των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας μέσω του Σ.Μ.Τ.Λ. – Λ.Π. και αποδεχόμενος ότι το σύνολο των δηλωθέντων εισοδημάτων έχει διέλθει από τους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς με απευθείας πίστωση ή με είσπραξη μετρητών και κατάθεση καθώς και ότι χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ο χρόνος διενέργειας των συναλλαγών, ζήτησε από την προσφεύγουσα με το με αριθμό πρωτ. Αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.5104/2024, να δώσει επαρκείς διευκρινίσεις για 43 συναλλαγές οι οποίες κρίθηκαν εν δυνάμει πρωτογενείς πιστώσεις ύψους 155.261,80 €.

Η από απάντηση της προσφεύγουσας επί του ως άνω αιτήματος έγινε δεκτή με εξαίρεση μέρους των πιστώσεων που αιτιολογήθηκαν ως «κατάθεση εγγυητικής επιστολής». Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των εν λόγω κινήσεων και των προσκομισθέντων σωμάτων εγγυητικών επιστολών δεν έγιναν δεκτές πιστώσεις συνολικής αξίας 15.909,80 €, ως κάτωθι, οι οποίες θεωρήθηκαν ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας, βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013:

α/α κίνησης	Ποσό πίστωσης
12	1.800,00
18	500,00
37	13.609,80
Σύνολο	15.909,80

Συγκεντρωτικά, το εισόδημα της προσφεύγουσας με βάση τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος προσδιορίστηκε ως εξής:

ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2019 ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ		
Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	2.707,50	2.707,50
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	17.734,47	29.461,10
Μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα ημεδαπής	184,72	184,72
Προσαύξηση περιουσίας βάσει διατάξεων παρ.4 αρ.21 ν.4172/2013	-	15.909,80
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	20.626,69	48.263,12

Στη συνέχεια, ο έλεγχος εισηγήθηκε τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας με την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 32 του ν.5104/2024 και συγκεκριμένα με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, διότι το δηλούμενο εισόδημά της δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αναφέρεται στην εν λόγω “Εισήγηση έμμεσων τεχνικών ελέγχου”.

Η ανωτέρω εισήγηση εγκρίθηκε με την με ID: 4427662 Απόφαση του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Ο παρακάτω πίνακας συμπληρώθηκε βάσει των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που έχει υποβάλει η προσφεύγουσα, τις πληροφορίες που προκύπτουν από τα ηλεκτρονικά συστήματα ELENXIS και TAXIS της φορολογικής διοίκησης, τα στοιχεία που δήλωσε η προσφεύγουσα με τα έντυπα «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης – Μεταβολές – Υποχρεώσεις» και «Πίνακα Διαθεσίμων Περιουσιακών Στοιχείων» καθώς και τα δεδομένα που διαβιβάστηκαν στον έλεγχο μέσω του συστήματος Σ.Μ.Τ.Λ..

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 2019	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 2019
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	60.734,04	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	46.251,82
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις		3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	336.637,76	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	2.850,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	33.069,95 (αγορά παγίων) 1.100,00 (αγορά αυτοκινήτου)
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκών στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	314.465,09 (επιχ. Δαπάνες) 103.480,80 (μισθοδοσία)
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	184,72	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	2.688,36
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	23.385,16
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές)	12.082,17
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών		12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	

		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενων έτους/ετών	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλύσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	400.406,52	ΣΥΝΟΛΟ	536.523,35

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 2019
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων	400.406,52
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	536.523,35
Υπόλοιπο	-136.116,83

Η αρνητική διαφορά μεταξύ των στηλών «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», ήτοι το ποσό των 136.116,83 € θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη από άγνωστη πηγή, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έμμεσης μεθόδου ελέγχου.

Προκειμένου να συγκριθεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος βάσει των γενικών διατάξεων με το προσδιορισθέν εισόδημα βάσει της έμμεσης μεθόδου ελέγχου παρατίθεται ο ακόλουθος πίνακας:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019					
Περιγραφή	Βάσει δήλωσης (α)	Βάσει γενικών διατάξεων (β)	Βάσει έμμεσων τεχνικών(γ)	Μέγιστο καθαρό φορολογητέο εισόδημα (δ)	Διαφορά δήλωσης – ελέγχου (ε)
Φορολογητέο εισόδημα	20.626,69	48.263,12	136.116,83	136.116,83	115.490,14

Ακολούθως κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό Σ.Δ.Ε., επί του οποίου κατατέθηκε το με αριθμό πρωτ. απαντητικό έγγραφο με το οποίο προσκομίστηκαν δικαιολογητικά στοιχεία, μεταξύ των οποίων και πίνακας ανάλυσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία και τις έγγραφες εξηγήσεις της προσφεύγουσας διαφοροποίησε τις διαπιστώσεις του καθώς δέχτηκε την αιτιολόγηση των υπό διερεύνηση πιστώσεων στο σύνολό τους, την εξόφληση τιμολογίων καθαρής αξίας 4.729,36 € με τραπεζικά μέσα και μετέβαλε τον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας μειώνοντας τις δαπάνες διαβίωσης και προσθέτοντας τον ΦΠΑ εκροών και εισροών στα έσοδα και τις επαγγελματικές δαπάνες αντίστοιχα. Ο προσκομισθείς πίνακας ανάλυσης κεφαλαίου δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο καθώς υπολογίστηκε με τεκμαρτές δαπάνες και όχι με πραγματικές.

ΟΡΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2019 ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ			
Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Προσωρινός προσδιορισμός	Οριστικός προσδιορισμός
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	2.707,50	2.707,50	2.707,50

Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	17.734,47	29.461,10	24.731,74
Μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα ημεδαπής	184,72	184,72	184,72
Προσαύξηση περιουσίας βάσει διατάξεων παρ.4 αρ.21 ν.4172/2013	-	15.909,80	-
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	20.626,69	48.263,12	27.623,96

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ		II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	
	ΧΡΗΣΗ 2019		ΧΡΗΣΗ 2019
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	60.734,04	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	46.251,82
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις		3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	421.184,40 (336.637,76 + ΦΠΑ 84.546,64)	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	2.850,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	33.069,95 (αγορά παγίων) 1.100,00 (αγορά αυτοκινήτου)
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		6. Αγορές εμπορευμάτων, α' , β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	314.465,09 (επιχ. Δαπάνες) + ΦΠΑ 73.893,79 103.480,80 (μισθοδοσία)
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	184,72	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	2.688,36
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	23.385,16
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές)	10.824,77
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών		12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενων έτους/ετών	

		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	484.953,16	ΣΥΝΟΛΟ	609.159,74

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 2018
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	484.953,16
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	609.159,74
Υπόλοιπο	-124.206,58

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019					
Περιγραφή	Βάσει δήλωσης (α)	Βάσει γενικών διατάξεων (β)	Βάσει έμμεσων τεχνικών(γ)	Μέγιστο καθαρό φορολογητέο εισόδημα (δ)	Διαφορά δήλωσης – ελέγχου (ε)
Φορολογητέο εισόδημα	20.626,69	27.623,96	124.206,58	124.206,58	103.579,89

Ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λήφθηκε το προσδιορισθέν με την έμμεση τεχνική ελέγχου, ως μέγιστο, βάσει του άρθρου 9 της ΠΟΛ.1050/2014.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου που έχει ταχθεί για τη διενέργεια της πράξης Εσφαλμένος προσδιορισμός εξωλογιστικών διαφορών με χρήση έμμεσων τεχνικών και δη με τη χρήση της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας – Έκδοση προσβαλλόμενης οριστικής πράξης οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 από το καθ' ου 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κατά παράβαση των κείμενων νομοθετικών διατάξεων.
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου που έχει ταχθεί για τη διενέργεια της πράξης – Έλλειψη αιτιολογίας επιλογής της Έμμεσης Τεχνικής της Ανάλυσης Ρευστότητας από το καθ' ου 4ο ΕΛΚΕ Αττικής, κατά παράβαση των κείμενων νομοθετικών διατάξεων.
3. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας – Έλλειψη πλήρους και επαρκούς τεκμηρίωσης από το καθ' ου της φερόμενης «προσαύξησης περιουσίας» - Εσφαλμένη Απόρριψη από τον έλεγχο και την προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου της ανάλωσης κεφαλαίου προερχόμενου από δηλωθέντα και νομίμως φορολογηθέντα εισοδήματα παρελθόντων ετών – Εσφαλμένος υπολογισμός του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών- Κάλυψη εκ των εισοδημάτων παρελθόντων ετών.
4. Εσφαλμένη Εξαγωγή του ποσού του φόρου με βάση τις έμμεσες τεχνικές για το φορολογικό έτος 2019 λόγω Εσφαλμένου υπολογισμού του προς ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών – Εφαρμογή των γενικών διατάξεων καθότι το τελικό φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2019 ήταν μεγαλύτερο από αυτό των έμμεσων τεχνικών - Κάλυψη εκ των εισοδημάτων παρελθόντων ετών της προσφεύγουσας.
5. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας – Έλλειψη πλήρους και επαρκούς τεκμηρίωσης από το καθ' ου της φερόμενης «προσαύξησης περιουσίας» - Εσφαλμένη Απόρριψη από τον έλεγχο και την προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου του αιτήματος της ελεγχόμενης περί επαναπροσδιορισμού των διαθεσίμων μετρητών – Εσφαλμένη μη λήψη υπ' όψιν από τον έλεγχο των χρημάτων που βρίσκονταν «εις χείρας» της προσφεύγουσας και στο

ταμείο της στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης- Εσφαλμένη μη λήψη υπ' όψιν από τον έλεγχο των καταθέσεων μετρητών από την λειτουργία της εταιρίας την κρίσιμη περίοδο - Εσφαλμένη μη λήψη υπ' όψιν ότι ποσό 50.000 ευρώ στην χρήση του 2019 προερχόταν από ήδη φορολογηθέντα χρήματα της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο:

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.5104/2024:

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

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.5104/2024:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφο των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την

κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. [....].

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

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

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

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.5104/2024:

«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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, έκδοση 15η, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, τ. Ι, παρ. 165].

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι η έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, στερείται αιτιολογίας ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ως προς την επιλογή της συγκεκριμένης έμμεσης τεχνικής, σε αντίθεση με όσα ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.5104/2024.

Επειδή, σύμφωνα με την ενότητα “ΣΤ’ Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους” της από θεωρηθείσας Έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

“Παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος από όλες τις πηγές εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος, διενεργήθηκε και έλεγχος με βάση τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.2 του Ν.4172/2013, του άρθρου 32 του Ν.5104/2024, της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-05-2013, της εγκ. ΠΟΛ.1270/24-12-2013 και της ΠΟΛ.1171/04-07-2013. [...]

Έμμεσες τεχνικές – επιλογή μεθόδου

Από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος και πιο συγκεκριμένα από:

- Τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών με τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα,
- τις πληροφορίες που προκύπτουν από τα ηλεκτρονικά συστήματα ELENXIS/TAXIS της υπηρεσίας μας,
- τα στοιχεία που δηλώθηκαν με τα έντυπα «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης – μεταβολές – υποχρεώσεις» και τα έντυπα «Πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων»,
- τα δεδομένα που περιλαμβάνονται το ηλεκτρονικό αρχείο που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας ύστερα από τα από 17/05/2024 ηλεκτρονικά υποβληθέντα έγγραφα μας μέσω του συστήματος Σ.Μ.Τ.Λ., στο οποίο περιλαμβάνονται πληροφορίες για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται στο όνομά της ελεγχόμενης (δικαιούχος/συνδικαιούχος), καθώς και για λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα, στην ημεδαπή, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2019,

Ο έλεγχος εισηγήθηκε ως καταλληλότερη έμμεσης μεθόδου έλεγχου την «Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας», όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 5104/2024, σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ 1270/2013 και 1050/2014.

Με απόφασή του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας ενέκρινε την χρησιμοποίηση της «Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας».

Επειδή επιπλέον, στο από Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, στην ενότητα “3.5 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε

διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους”, αναφέρονται τα ίδια ως άνω στοιχεία.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, τόσο με το Σ.Δ.Ε. όσο και με την οικεία έκθεση ελέγχου δεν διευκρινίζεται και δεν αποδεικνύεται ποια προϋπόθεση της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 28 του ν.4172/2013 πληρούται, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σε αντίθεση με όσα ορίζονται ρητά με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 32 του ν.5104/2024.

Επειδή, ούτε με την με αριθμό πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής “Επιστολή προς τον φορολογούμενο” της ελεγκτικής αρχής, με την οποία απεστάλησαν στην προσφεύγουσα τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολές – Υποχρεώσεις», ενημερώθηκε η προσφεύγουσα ως προς την αιτιολογία της εφαρμογής έμμεσων τεχνικού ελέγχου και επιλογής της συγκεκριμένης τεχνικής.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου, ως προς την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και ως προς την επιλογή της συγκεκριμένης έμμεσης τεχνικής, γίνεται αποδεκτός, και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 72 του ν.5104/2024:

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

Επειδή, βάσει των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της και την ακύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

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

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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