



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 02/10/2023

Αριθμός απόφασης: 1455

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κάτοικος κατά των:

α) με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

β) με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 67.776,29€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 33.888,15€, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 17.309,77€, ήτοι συνολικό ποσό 118.974,21€.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 46.081,77€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 23.040,89€, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 11.421,43€, ήτοι συνολικό ποσό 80.544,09€.

Σύντομο Ιστορικό

Από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκδόθηκε η υπ' αρ. εντολή φορολογικού ελέγχου για τη διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2017-31/12/2018.Εν συνεχεία η εντολή ελέγχου τροποποιήθηκε σε με προσθήκη σε αυτήν του αρ. 27 του Ν.4172/2013, λόγω του ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, βάσει των προϋποθέσεων της παρ. 2 του αρ.28 του ν.4172/2013.Η εντολή τροποποιήθηκε εκ νέου σε και τέλος σε, λόγω αλλαγής προϊσταμένου τμήματος ελέγχου.

Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος, κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, με βάση τον έλεγχο των γενικών φορολογικών διατάξεων και των έμμεσων τεχνικών όπως και η φορολογητέα διαφορά βάσει ελέγχου απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ (β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ε)= μέγιστο [(α),(β),(γ)]	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (ζ)=[(ε)-(α)]
2017	13.151,57	222.573,05	136.690,31	222.573,05	209.421,48
2018	8.781,86	163.169,82	142.011,97	163.169,82	154.387,96

Παρατήρηση: Στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου έχει προστεθεί ποσό 1.127,15€ για το έτος 2017 και 1.099,66€ για το έτος 2018 που αφορούν μη δηλωθείσες αναδρομικές αποδοχές από συντάξεις.

Συνεπώς, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ο προσδιορισμός του συνολικού εισοδήματος προς φορολόγηση έγινε βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου, με τις με αρ. πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (άρθρο 28 ν. 4174/2013).Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και εν συνεχεία συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα κάτωθι:

1) Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της καλής πίστης, αφού εντάχθηκαν στο πλαίσιο του παρόντος ελέγχου πλήθος κινήσεων εξαιρετικά χαμηλού ύψους που διαπιστώθηκαν στους επίμαχους τραπεζικούς λογαριασμούς του. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, τις ερμηνευτικές εγκυκλίους της Διοίκησης (ΠΟΛ 1095/2011, ΔΕΑΦΑ 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015, ΠΟΛ 1175/2017), την ισχύουσα νομολογία (ΣτΕ 884/2016) καθώς και των διδασμάτων της κοινής πείρας αλλά και του προσωπικού του προφίλ, οι καταθέσεις στους ερευνώμενους τραπεζικούς λογαριασμούς που ισούνται και, παντών υπολείπονται του ποσού των 2.000,00€ και σε κάθε περίπτωση του ποσού των 1.000,00€, θα πρέπει να θεωρηθούν ότι δεν αποτελούν την αληθινή έννοια της προσαύξησης περιουσίας κατ' άρθρον 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994. Συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν για τις πιστώσεις, που περιλαμβάνονται στις σελίδες 9 έως 12 της ενδικοφανούς προσφυγής, το ύψος των οποίων δεν υπερβαίνει το ποσό των 2.000,00€.

2) Πλημμελής αιτιολογία ως προς την ένταξη των κάτωθι ποσών στον έλεγχο και θεώρησης τους ως προσαύξηση περιουσίας. Απαιτείται δε να εξειδικεύεται ο χρόνος σχηματισμού του ποσού της κατάθεσης που τροφοδότησε το πραγματοποιούμενο στη συνέχεια έμβασμα. Ο έλεγχος αποτυπώνει στην γραμμή 16 του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου πίνακα με τα εξερχόμενα εμβάσματα, ωστόσο υπολαμβάνει χωρίς ιδιαίτερη αιτιολογία ότι χρόνος συντέλεσης της περιουσιακής προσαύξησης είναι ο χρόνος αποστολής του εμβάσματος. Στην περίπτωση που η φορολογική διοίκηση αναγνωρίζει ως χρονικό σημείο συντέλεσης της προσαύξησης το χρόνο εισαγωγής των επιμέρους κεφαλαίων που τροφοδότησαν το έμβασμα στην περιουσία του ελεγχόμενου, τότε η καταλογιστική πράξη που εκδίδει είναι ακυρωτέα.

3) Νομικά εσφαλμένη η μετάθεση του βάρους απόδειξης στον φορολογούμενο, εφόσον τούτο ως προς την θεμελίωση της φορολογικής παράβασης βαρύνει κατ' αρχήν την φορολογική αρχή και δευτερευόντως τον φορολογούμενο (ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 88/2005). Το βάρος της αποδείξεως το φέρει η φορολογική αρχή. Ο φορολογούμενος, εν προκειμένω, έχει απλώς δικαίωμα ανταποδείξεως ότι δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του τεκμηρίου, ήτοι δεν προσαυξήθηκε η περιουσία του. Η απόδειξη της πραγματοποίησης του εμβάσματος δεν συνιστά απόδειξη «προσαύξησης περιουσίας» αλλά ενδεχομένως ένδειξη «προσαύξησης περιουσίας». Η αδυναμία απόδειξης εκ μέρους της διοίκησης η οποία έχει και το βάρος απόδειξης, ότι το προϊόν του λογαριασμού από το οποίο διενεργήθηκε το έμβασμα συνιστά προσαύξηση περιουσίας, δηλαδή οι σχετικές καταθέσεις που σχημάτισαν το κεφάλαιο του εμβάσματος αυξάνουν το ενεργητικό και χωρίς να αυξάνουν το παθητικό της περιουσίας του φορολογούμενου, τότε δεν έχει ανταποκριθεί στο βάρος απόδειξης που της τάσσει η ερμηνευόμενη διάταξη και η σχετική πράξη είναι ακυρωτέα.

4) Το προς απόδειξη ζήτημα είναι η προσαύξηση περιουσίας και όχι η πραγματοποίηση του εμβάσματος ή της καταθέσεως.

5) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες καθόσον ο επιβληθείς φόρος και ιδιαίτερα το πρόστιμο ανακρίβειας με τις επ' αυτού επιβαρύνσεις σε τόκους, προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας και θα πρέπει ενόψει και των λοιπών συνθηκών της ατομικής του περίπτωσης να τροποποιηθεί στο προσήκων μέτρο. Δυσανάλογη και επαχθής επιβολή πρόσθετων φόρων ανακρίβειας/ μη υποβολής.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται αποδεικτικά έγγραφα προς επίρρωση των ισχυρισμών του, σε μορφή xlsx, σε ηλεκτρονική μορφή, τα οποία όμως δεν έχουν περιληφθεί στα συνημμένα έγγραφα της προσφυγής του.

Ως προς τους ισχυρισμούς 1,2,3,4

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«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 το άρθρο 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

...

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

...

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 ΠΟΛ. 1050/17.02.2014 «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»:

«...»

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

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 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσθαισας 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 φορολογούμενου ανά φορολογική περίοδο και πηγή κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου 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.

...

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 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.

...»

Επειδή στο με αρ. πρωτ. Αίτημα Παροχής Πληροφοριών ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε μερικώς. Στα προσκομισθέντα στον έλεγχο έγγραφα δεν περιλαμβάνονταν καμία αναφορά για τις διερευνώμενες πιστώσεις. Συνεπώς ο έλεγχος προσδιόρισε προσαύξηση περιουσίας, καθ' όσον για τα κάτωθι ποσά δεν αποδείχθηκε η πραγματική πηγή, η αιτία προέλευσης τους ή ότι αυτά φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις ή ότι απαλλάχθηκαν από τον φόρο με ειδική διάταξη:

Έτος	Ποσό
2017	121.741,70
2018	132.130,45
Γενικό άθροισμα	253.872,15

Επειδή πέραν της ως άνω προσαύξησης περιουσίας ο έλεγχος εφαρμόζοντας τις γενικές διατάξεις διαπίστωσε και τις κάτωθι διαφορές:

- Μη εκπιπόμενες δαπάνες 699,89€ για το φορολογικό έτος 2017
- Διαφορά στο δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ως κάτωθι:

	2017	2018
Φορολογητέο ποσό από επικουρικές συντάξεις	1.127,15	1.099,66
Φόρος που παρακρατήθηκε	225,43	219,93

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρα ο έλεγχος προσδιόρισε τις κάτωθι διαφορές στο φορολογητέο εισόδημα με βάση τις γενικές διατάξεις:

Έτος	Διαφορά από μισθωτές υπηρεσίες	Διαφορά από την άσκηση επιχειρημ. Δραστ. – δαπάνες που δεν εκπίπτουν	Διαφορά από άγνωστη πηγή -αρ.21 παρ. 4 ν.4172/2013	Σύνολο διαφορών εκτός αντικ. δαπανών	Διαφορά στις αντικειμενικές δαπάνες βάσει άρ. 31 και 32 ν.4172/2013
2017	1.127,15	669,89	121.741,70	123.538,74	0,00
2018	1.099,66	0	132.130,45	133.230,11	2.780,00

Παρατήρηση:Η διαφορά στις αντικειμενικές δαπάνες δεν αθροίστηκε στο σύνολο των διαφορών, βάσει γενικών διατάξεων, διότι από αυτή δεν προέκυψε φόρος προς καταλογισμό για τον προσφεύγοντα, καθώς οι αντικειμενικές του δαπάνες καλύπτονται από το εισόδημα που προσδιόρισε ο έλεγχος.

Επειδή εν συνεχεία ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι τις ελεγχόμενες περιόδους το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος από όλες τις πηγές εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε κρινόμενο έτος και με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Με τη με αριθμ. πρωτ. απόφαση του ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ενέκρινε τη χρήση της τεχνικής της ρευστότητας.

Από τον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε το παρακάτω αποτέλεσμα:

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2017	2018
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	353.506,79	301.469,77

Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	561.801,12	454.758,07
Υπόλοιπο	-208.294,33	-153.288,30

Επειδή ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος, κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, με βάση τον έλεγχο των γενικών φορολογικών διατάξεων και των έμμεσων τεχνικών όπως και η φορολογητέα διαφορά βάσει ελέγχου απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ (β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ε)= μέγιστο [(α),(β),(γ)]	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (ζ)=[(ε)-(α)]
2017	13.151,57	222.573,05	136.690,31	222.573,05	209.421,48
2018	8.781,86	163.169,82	142.011,97	163.169,82	154.387,96

Παρατήρηση: Στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου έχει προστεθεί ποσό 1.127,15€ για το έτος 2017 και 1.099,66€ για το έτος 2018 που αφορούν μη δηλωθείσες αναδρομικές αποδοχές από συντάξεις.

Επειδή όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα το συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών υπερβαίνει:

α) το συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης και
β) το προσδιορισθέν από τον έλεγχο φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων
ως εκ τούτου για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ο προσδιορισμός του συνολικού εισοδήματος προς φορολόγηση έγινε βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, ως αναφέρεται ανωτέρω, ο προσδιορισμός του συνολικού εισοδήματος προς φορολόγηση έγινε βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πλημμελούς/λανθασμένου καταλογισμού από τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον ισχυρισμό 5

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721 /1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση:

α της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

β) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτος 2017

Διαφορά φόρου	67.776,29
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ	33.888,15
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	17.309,77
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	118.974,21

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτος 2018

Διαφορά φόρου	46.081,77
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ	23.040,89
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	11.421,43
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	80.544,09

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.