



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/12/2023

Αριθμός Απόφασης: 2082

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19**

**Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα**

**Τηλέφωνο : 2131604536**

**E-mail : ded.ath@aade.gr**

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,  
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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ..... κατά της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω οριστική πράξη του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 9.076,98€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 4.538,49€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.024,11€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14.639,58€.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ. .... εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου και κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 σε σχέση με τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για το φορολογικό έτος 2019 το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης. Βάσει της υπ' αριθ. .... απόφασης του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, η οποία κρίθηκε ως η καταλληλότερη μέθοδος μεταξύ των υπολοίπων μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 27 του ΚΦΔ.

Περαιτέρω, ο έλεγχος, μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος Σ.Μ.Τ.Λ., άντλησε τα υπόλοιπα και τα λοιπά δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους εμφανίζεται ως δικαιούχος ο ελεγχόμενος.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που έθεσε ο ίδιος ο προσφεύγων στη διάθεση του ελέγχου, μέσω του ερωτηματολογίου αναφορικά με τον τρόπο διαβίωσης, τις μεταβολές και υποχρεώσεις, καθώς και των εντύπων με τα διαθέσιμα περιουσιακά του στοιχεία, σε απάντηση της με αριθ. πρωτ. .... επιστολής της αρμόδιας φορολογικής αρχής, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος καταρτίζοντας Ισοζύγιο, όπου στην μία στήλη παρατίθενται οι Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων και στην έτερη στήλη οι Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος τόσο με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας όσο και με βάση τις γενικές διατάξεις και αφού συνέκρινε τα αποτελέσματα των δύο μεθόδων έλαβε, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, το μεγαλύτερο εκ των δύο, ήτοι εκείνο που προσδιορίστηκε με βάση την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου, εκδόθηκε το με αριθ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση, μαζί με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το υπ' αριθ. πρωτ. .... υπόμνημα παροχής διευκρινήσεων, ωστόσο οι ισχυρισμοί του δεν έγιναν δεκτοί και κατά συνέπεια ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη της από ..... έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην

έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμη προσφυγή στη διαδικασία προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας καθώς ο έλεγχος παρέλειψε να συνυπολογίσει στον πίνακα με τις «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και τις «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», το ποσό των 19.600,00 που είχε επικαλεστεί ως ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Περαιτέρω ο πίνακας ρευστότητας ενέχει στοιχεία αυθαιρεσίας λόγω της άρνησης του ελεγκτή να αφαιρέσει το ποσό των 8.600,00€ από το υπόλοιπο κλεισίματος του λογαριασμού που λήγει σε .....το οποίο με συμψηφιστικές κινήσεις μεταφοράς τροφοδοτήθηκε από το λογαριασμό που λήγει σε ..... και αποτελεί τμήμα ποσού 50.000,00€ που είχε αναληφθεί στις ..... και επανακατέθηκε στις .....
- Επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου κατά το άρθρο 34 ν. 4172/2013 με την κατοχή μετρητών που υπερκαλύπτουν το καταλογισθέν ποσό του ελέγχου. Η προσφυγή σε έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 δεν αναιρεί τη δυνατότητά του να επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου που σχηματίστηκε σε προηγούμενες χρήσεις προκειμένου να δικαιολογήσει τη διαφορά μεταξύ των δηλωθέντων και των τεκμαρτών του εισοδημάτων και των εν γένει δαπανών διαβίωσής κατά την κρινόμενη χρήση. Επίσης η αναφορά του ελέγχου ότι με σχετική υπεύθυνη δήλωση δεν επικαλείται μετρητά δεν είναι ορθή καθώς η εν λόγω δήλωση έλαβε χώρα σε χρόνο κατά τον οποίο δεν θεωρούσε ότι χρειάζεται κάποια περαιτέρω δήλωσή του για την κάλυψη των φορολογικών του υποχρεώσεων καθώς δε γνώριζε τα αποτελέσματα του ελέγχου. Άλλωστε στο υπόμνημά του επί του υπ' αριθ. .... Σ.Δ.Ε., επικαλείται διαθέσιμα μετρητά την 01/01/2019 ποσού 214.335,63€, βάσει των προσκομισθέντων στον έλεγχο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ετών 2003-2017 και του πίνακα προσδιορισμού πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου.
- Η έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής χαρακτηρίζεται από πλημμελή αιτιολόγηση τόσο των λόγων προσφυγής της στις έμμεσες μεθόδους ελέγχου όσο και ως προς την απόρριψη των ισχυρισμών του περί δικαιολόγησης των δαπανών διαβίωσής του στη χρήση 2019, μέσω ανάλωσης κεφαλαίου που σχηματίστηκε σε προηγούμενες χρήσεις.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ, 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου [...]».

**Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔ καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:**

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

**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 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 περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:**

**α) της αρχής των αναλογιών,**

**β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,**

**γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,**

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

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

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

**2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της 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 εμμέσου προσδιορισμού», όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, αναφέρεται ότι:

**«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.

[...]

**2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:**

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

- Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.2238/1994 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η

πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάσει τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές ) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

- Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.

Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη.

- Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του ν 4172/2013, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

### **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/Κ.Φ.Α.Σ.,
- 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. Επιλογή υποθέσεων.**

Η επιλογή των υποθέσεων στις οποίες θα εφαρμοστούν οι τεχνικές ελέγχου μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης γίνεται με βάσει τις διατάξεις του άρθρου 26 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013).

### **Άρθρο 5. Επιλογή τεχνικής ελέγχου.**

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου 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 αποκρυβείσας 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 ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.**

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές.

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

#### **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, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1270/24.12.2013 «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου», αναφέρεται ότι:**

«[...] Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/4.7.2013.

#### **1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method).**

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα 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 ελεγχόμενου.

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

- 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
  - 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).
  - 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).
  - 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.
  - 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:
    - μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
    - εισόδημα από κινητές αξίες
    - εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
    - δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
    - εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.
  - 6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.
  - 7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
  - 8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/ οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
  - 9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.
  - 10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.
- Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.
- 11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.
- Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. [...]
- 12) Η αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων.
- Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ών έχει αυξηθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η αύξηση θα καταχωρηθεί στη στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους» Σε περίπτωση που είχαμε μείωση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε τη μείωση στη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους» [...]
- 13) Οι λοιπές περιπτώσεις εσόδων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση εσόδου που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31/12/200X).

2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).

3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικές επιχειρήσεις)

4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων

5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών) περιλαμβάνονται: ανεγέρσεις οικοδομών, αγορές ΕΙΧ, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, πλοίων - σκαφών, αναψυχής αεροσκαφών, και επενδυτικών αγαθών καθώς και οι δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις αυτών.

6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας

7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων.

[...]

8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο). Το ποσό των τόκων ανάλογα με το είδος του δανείου (προσωπικό/επαγγελματικό) συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες είτε στις προσωπικές /οικογενειακές είτε στις επαγγελματικές .

9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες

10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής.

11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών).

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους .

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.

15) Η μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών έχει μειωθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η μείωση θα καταχωρηθεί στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενων ετών». [...]

16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Γενική παρατήρηση: Τόσο στα έσοδα, όσο στις αγορές και δαπάνες, αναγράφεται το σύνολο των ποσών που ανάγεται σε κάθε ελεγχόμενο διαχειριστικό έτος (όχι τεκμαρτά έσοδα ή δαπάνες). Χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε τα ποσά τόσο των εσόδων όσο και των αγορών/δαπανών να μην υπολογίζονται δυο φορές.

Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης.

[...]

**ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους έμμεσων τεχνικών).**

[...]

2) Σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 εφαρμόζονται και οι τρεις τεχνικές ελέγχου και επιλέγεται μία τεχνική ελέγχου για όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις που είναι προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον.

[...]

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.

[...]

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

9) Επαγγελματικές / προσωπικές / οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών.

10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα : Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. [...].

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1171/04-07-2013 «Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων», αναφέρεται ότι: «Με την απόφαση ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, όπως δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ.1136/Β710-5-2013 και ΦΕΚ.1199/Β716-5-2013, καθορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου παράλληλα με τις ισχύουσες διατάξεις περί τακτικού ελέγχου του ΚΦΕ. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προκειμένου να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα, αξιοποιούν κάθε στοιχείο ή πληροφορία που διαθέτει η υπηρεσία ή μπορεί να συλλεχθεί για τον φορολογούμενο τον/την σύζυγο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτών και το οποίο μπορεί να αφορά κάθε μορφή εσόδων ή δαπανών. Σκοπός είναι να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο το **πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου** το οποίο είτε έχει αναλωθεί σε αγορές και δαπάνες ή έχει χρησιμοποιηθεί προκειμένου να προσαυξηθεί η περιουσιακή του κατάσταση.

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

[...]

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

#### **α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία**

[...]

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

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

[...]

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1259/22-12-2014 «Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ 1050/ 17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων», αναφέρεται ότι: «Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας, σας παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ΠΟΛ.1050/17.2.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β' , γ' , και ε' , της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000.

1. [...]

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

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

**Επειδή**, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ.

**Επειδή**, ο έλεγχος, από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1 και Ε3), φορολογικού έτους 2019, σε συνδυασμό με την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), καθότι το δηλούμενο εισόδημά του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του. Εν συνεχεία, βάσει της υπ' αριθ. .... απόφασης του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, η οποία κρίθηκε ως η καταλληλότερη μέθοδος μεταξύ των υπολοίπων μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 27 του ΚΦΔ. Εν συνεχεία, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που έθεσε ο ίδιος ο προσφεύγων στη διάθεση του ελέγχου, μέσω του ερωτηματολογίου αναφορικά με τον τρόπο διαβίωσης, τις μεταβολές και υποχρεώσεις και των εντύπων με τα διαθέσιμα περιουσιακά του στοιχεία, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, σε απάντηση της με αριθ. πρωτ. .... επιστολής της αρμόδιας φορολογικής αρχής, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος καταρτίζοντας Ισοζύγιο, όπου στη μία στήλη παρατίθενται οι Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων και στην έτερη στήλη οι Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων, ως κάτωθι:

|                           |                      |                      |                                |                      |                      |
|---------------------------|----------------------|----------------------|--------------------------------|----------------------|----------------------|
| I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ | ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018 | ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2019 | II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ | ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018 | ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2019 |
|---------------------------|----------------------|----------------------|--------------------------------|----------------------|----------------------|

|                                                                                                                                                         |                      |                      |                                                                                                                                                       |           |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|------------|
| I. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικά, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)                                 | 28.494,19            | 31.151,32            | 1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)                               | 31.151,32 | 44.735,14  |
| 2 Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ). | 0,00                 | 0,00                 | 2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ). | 0,00      | 0,00       |
| 3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις                                                                                                                         | 0,00                 | 0,00                 | 3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων                                                                                                          | 0,00      | 0,00       |
| 4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα                                                                                                     | 37.830,00            | 21.640,00            | 4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων                                                                                              | 0,00      | 0,00       |
| 5. Έσοδα από λοιπές πηγές                                                                                                                               | 14.900,28            | 15.200,86            | 5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)                                                                                          | 0,00      | 0,00       |
| 6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κλπ.)                                                                   | 0,00                 | 0,00                 | 6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας                                                | 0,00      | 0,00       |
| 7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων                                                                                                              | 0,00                 | 0,00                 | 7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως                                                                                                | 29.639,94 | 27.852,35  |
| 8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλπ.                                                                                                            | 0,00                 | 0,00                 | 8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων                                                                                               | 0,00      | 0,00       |
| 9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη                                                                                                            | 0,00                 | 0,00                 | 9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις δωρεές και λοιπές δαπάνες                                                                                        | 3.833,43  | 3.183,25   |
| 10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών                                                                                                                      | 0,00                 | 0,00                 | 10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής                                                                                             | 2.788,82  | 4.726,85   |
| 11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων                                                                                                                    | 0,00                 | 0,00                 | 11. Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)                                                                                 | 4.637,78  | 22.709,61  |
| 12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων                                                                         | 0,00                 | 0,00                 | 12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών                                                                                                                    |           |            |
| 13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων                                                                                                                           | 0,00                 | 0,00                 | 13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων                                                                                                                  | 0,00      | 0,00       |
|                                                                                                                                                         |                      |                      | 14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους                                                                                                                     | 0,00      | 0,00       |
|                                                                                                                                                         |                      |                      | 15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων                                                                           | 0,00      | 0,00       |
|                                                                                                                                                         |                      |                      | 16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων                                                                                                                      | 6.000,00  | 6.000,00   |
| ΣΥΝΟΛΟ                                                                                                                                                  | 81.224,47            | 68.192,18            | ΣΥΝΟΛΟ                                                                                                                                                | 78.251,29 | 109.207,20 |
| III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ                                                                                                                                           | ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018 | ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2019 |                                                                                                                                                       |           |            |
| Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων                                                                                                                      | 81.224,47            | 68.192,18            |                                                                                                                                                       |           |            |
| Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν                                                                                                           | 78.251,29            | 109.207,20           |                                                                                                                                                       |           |            |
| Υπόλοιπο                                                                                                                                                | 2.973,18             | -41.015,02           |                                                                                                                                                       |           |            |

**Επειδή, από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε για τον προσφεύγοντα μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, ποσού 41.015,02€, η ανάλυση της οποίας παρατίθεται στον κατωτέρω πίνακα:**

|                             |             |
|-----------------------------|-------------|
| <b>Φορολογικό Έτος 2019</b> | <b>Ποσό</b> |
|-----------------------------|-------------|

|                                               |              |
|-----------------------------------------------|--------------|
| Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων            | 68.192,18 €  |
| Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν | 109.207,20 € |
| Αποκρυσείσα φορολογητέα ύλη                   | -41.015,02 € |

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην από ..... οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος τόσο με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας όσο και με βάση τις γενικές διατάξεις και αφού συνέκρινε τα αποτελέσματα των δύο μεθόδων, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα έλαβε το μεγαλύτερο εκ των δύο, ήτοι εκείνο που προσδιορίστηκε με βάση την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας. Ως εκ τούτου, δεν προέκυψαν διαφορές για το φορολογικό έτος 2018, ενώ το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2019 προσδιορίστηκε ως ακολούθως:

| Φορ.<br>έτος | (α)<br>Συνολικό καθαρό<br>οικογενειακό<br>Φορολογητέο<br>Εισόδημα<br>δήλωσης | (β)<br>Συνολικό<br>οικογενειακό<br>Φορολογητέο<br>Εισόδημα βάσει<br>Έμμεσων τεχνικών | (γ)<br>Συνολικό<br>οικογενειακό<br>Φορολογητέο<br>Εισόδημα βάσει<br>νενικών διατάξεων | (δ)<br>Συνολικό οικογενειακό<br>Φορολογητέο<br>Εισόδημα βάσει<br>ελέγχου (δ) = μέγιστο<br>{(α). (β). (γ)} | (ε)<br>Διαφορά<br>δήλωσης<br>ελέγχου (ε)<br>= {(α) - (δ)} |
|--------------|------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| 2018         | 22.586,34                                                                    | 22.586,34                                                                            | 22.586,34                                                                             | 22.586,34                                                                                                 | 0,00                                                      |
| 2019         | 14.864,86                                                                    | 55.879,88                                                                            | 14.864,86                                                                             | 55.879,88                                                                                                 | 41.015,02                                                 |

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν είναι νόμιμος ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου καθώς δεν υπήρχαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής τους αφού τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων κρίθηκαν επαρκή. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του το ποσό της ανάλωσης διαθέσιμου κεφαλαίου, κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας, καθώς παρέλειψε (ο έλεγχος) να συνυπολογίσει στον πίνακα με τις «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και τις «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», το ποσό των 19.600,00 που είχε επικαλεστεί το φορολογικό έτος 2019, ως ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων.

**Επειδή**, η φορολογική αρχή διενήργησε τον έλεγχο κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπου, μεταξύ άλλων, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και διαπιστώθηκε ότι κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2018 και 2019, ο ελεγχόμενος προέβη σε ανάλωση κεφαλαίου παρελθουσών χρήσεων ύψους 7.500,00€ και 19.600,00€ αντίστοιχα, καθόσον το δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (υπηρεσίες οδοντιάτρου) δεν επαρκούσε για την κάλυψη των αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης.

**Επειδή**, στη προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος για την προϋπόθεση υπαγωγής του προσφεύγοντα στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΔ λανθασμένα έλαβε υπόψη του τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης (τεκμαρτό εισόδημα) κάθε έτους του προσφεύγοντα, ενώ οι διατάξεις της παρ. 2 του ως άνω άρθρου προβλέπουν την σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος με τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης και όχι με τις τεκμαρτές.

**Επειδή**, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντος και της συζύγου του, τις πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου των φορολογικών ετών 2018 και 2019, καθώς και στοιχεία από το σύστημα taxis (υποσύστημα εσόδων), για τις πραγματικές οικογενειακές δαπάνες, προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα:

| <b>Φορολογικό έτος</b>                         | <b>2018</b> | <b>2019</b> |
|------------------------------------------------|-------------|-------------|
| Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος  | 0,00        | 0,00        |
| 1.Μερίσματα -τόκοι -δικαιώματα                 | 721,72      | 888,83      |
| 2.Ακίνητη περιουσία                            | 0,00        | 0,00        |
| 3.Κέρδη/Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα | 8.190,06    | -6.212,35   |
| Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος συζύγου   | 14.178,50   | 14.311,98   |
| Σύνολο προσωπικών δαπανών                      | 14.887,78   | 37.229,61   |
| 1. Φόροι                                       | 2.728,82    | 4.726,96    |
| 2. τοκοχρεωλυτική δόση δανείου                 | 0,00        | 0,00        |
| 3. Δαπάνες αγοράς (άρθρου 72 ΚΦΕ)              | 0,00        | 0,00        |
| Διαφορά                                        | 5.473,68    | -32.968,11  |

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα, για το φορολογικό έτος 2019, δεν υφίσταται διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη προσωπικών δαπανών, εν αντιθέσει με το φορολογικό έτος 2018, για το οποίο η υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος κρίθηκε ειλικρινής και δεν προσδιορίστηκαν διαφορές ελέγχου.

Επομένως, ορθά εφαρμόστηκε η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν. 4172/2013 για την εξεύρεση του εισοδήματος του προσφεύγοντος κατά το φορολογικό έτος 2019, με βάση τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθ' όσον πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο αυτό λόγω μη ύπαρξης διαθέσιμου εισοδήματος για την κάλυψη δαπανών.

**Επειδή**, περαιτέρω η ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ποσού 19.600,00€ που επικαλείται ο προσφεύγων, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το οποίο συγκρίνεται με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, 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.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο πίνακας ρευστότητας ενέχει στοιχεία αυθαιρεσίας λόγω της άρνησης του ελεγκτή να αφαιρέσει το ποσό των 8.600,00€ από το υπόλοιπο κλεισίματος του λογαριασμού που λήγει σε ..... το οποίο με συμψηφιστικές κινήσεις μεταφοράς τροφοδοτήθηκε από το λογαριασμό που λήγει σε ..... και αποτελεί τμήμα ποσού 50.000,00€ που είχε αναληφθεί στις ..... και επανακατέθηκε στις .....

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία ..... έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΘΗΝΩΝ, μεταξύ των υπολοίπων χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, στη στήλη «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εξόδων», συνολικού ποσού 44.735,14€, συμπεριλαμβάνεται και ποσό 8.600,00€ το οποίο αφορά την αναλογία του

προσφεύγοντος, ως ενός εκ των τεσσάρων δικαιούχων του λογ/σμού της .....με αριθμό ..... Ειδικότερα, ο ως άνω λογαριασμός, εμφανίζει στις .....υπόλοιπο ύψους 50.000,00€, το οποίο μεταφέρθηκε σε αυτόν με συμψηφιστική εγγραφή στις .....από το λογαριασμό της ίδιας τράπεζας με αριθμό ....., ενώ είχε προηγηθεί, στις ....., ισόποση συμψηφιστική κίνηση μεταφοράς από το λογαριασμό με αριθμό ..... στο λογαριασμό με αριθμό ..... Η αρχική μεταφορά χρημάτων από το λογαριασμό ..... της .....προκύπτει μεταξύ άλλων και από κατάθεση μετρητών εις χείρας ύψους 34.400,00€ στις .....2019, τα οποία μέσω των ανωτέρω αναφερθέντων συμψηφιστικών κινήσεων, μεταφέρθηκαν στον υπό κρίση λογαριασμό με αριθμό .....

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ότι το ποσό των 50.000,00€ δεν αφορά πρωτογενή κατάθεση της οικείας χρήσης αλλά προέρχεται από αναληφθέντα μετρητά την ....., με ίδιο λογαριασμό ανάληψης και επανακατάθεσης, ήτοι τον λογαριασμό της .....με αριθμό .....

**Επειδή**, η επίκληση ανάληψης μετρητών την ....., ύψους 50.000,00€ και επανακατάθεσης εν μέρει αυτών κατά το ποσό των 34.400,00€ την ....., έγινε από τον προσφεύγοντα προκειμένου να αφαιρεθεί το αναλογούν ποσό, ήτοι 8.600,00€, από τον πίνακα της ανάλυσης της ρευστότητας καθώς όπως ισχυρίζεται η αύξηση του λογαριασμού έγινε μέσω επανακατάθεσης χρημάτων, αναληφθέντων σε προγενέστερο χρόνο.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερθείσες διατάξεις, κατά την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα, τις αγορές και δαπάνες καθώς και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του ελεγχόμενου, δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται μεταξύ άλλων τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης ενώ αντίστοιχα, στη δεύτερη στήλη «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται, μεταξύ άλλων, τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης.

**Επειδή**, από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν και λήφθηκαν υπόψη κατ' αναλογία τα υπόλοιπα των τω χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στους οποίους εμφανίζεται ως δικαιούχος ο προσφεύγων, ως κάτωθι:

| Α.Α | Filler | ΔΙΚ   | ΤΡΑΠΕΖΑ | ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ |            |          |            | ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΑ |            |          |            |
|-----|--------|-------|---------|----------------------|------------|----------|------------|----------------------------------|------------|----------|------------|
|     |        |       |         | 1/1/2018             | 31/12/2018 | 1/1/2019 | 31/12/2019 | 1/1/2018                         | 31/12/2018 | 1/1/2019 | 31/12/2019 |
| 1   | .....  | ..... | .....   | 218,92               | 34,56      | 34,56    | 403,40     | 72,97                            | 11,52      | 11,52    | 134,47     |
| 2   | .....  | ..... | .....   | 0,00                 | 0,00       | 0,00     | 0,00       | 0,00                             | 0,00       | 0,00     | 0,00       |
| 3   | .....  | ..... | .....   | 0,00                 | 0,00       | 0,00     | 0,00       | 0,00                             | 0,00       | 0,00     | 0,00       |
| 4   | .....  | ..... | .....   | 337,12               | 379,87     | 379,87   | 2.349,84   | 84,28                            | 94,97      | 94,97    | 587,46     |
| 5   | .....  | ..... | .....   | 0,00                 | 0,00       | 0,00     | 50.000,00  | 0,00                             | 0,00       | 0,00     | 12.500,00  |
| 6   | .....  | ..... | .....   | 0,00                 | 0,00       | 0,00     | 0,00       | 0,00                             | 0,00       | 0,00     | 0,00       |
| 7   | .....  | ..... | .....   | 18.243,72            | 21.001,30  | 21.001,3 | 19.416,50  | 4.560,93                         | 5.250,33   | 5.250,33 | 4.854,13   |
| 8   | .....  | ..... | .....   | 2,83                 | 419,40     | 419,40   | 84,34      | 2,83                             | 419,40     | 419,40   | 84,34      |
| 9   | .....  | ..... | .....   | 384,58               | 1760,67    | 1.760,67 | 10,93      | 192,29                           | 884,34     | 880,34   | 5,47       |
| 10  | .....  | ..... | .....   | 3,77                 | 101,22     | 101,22   | 4.558,14   | 1,89                             |            |          |            |
| 11  | .....  | ..... | .....   | 4.498,50             | 4.498,90   | 4.498,90 | 0,45       | 1.124,63                         | 1.124,73   | 1.124,73 | 0,11       |

|    |       |       |       |           |            |          |            |          |           |          |           |
|----|-------|-------|-------|-----------|------------|----------|------------|----------|-----------|----------|-----------|
| 12 | ..... | ..... | ..... | 7.696,54  | 7.713,13   | 7.713,12 | 6,49       | 1.924,14 | 1.928,28  | 1.928,28 | 1,62      |
| 13 | ..... | ..... | ..... | 22.584,59 | 25.784,62  | 25.784,6 | 32.601,07  | 5.646,15 | 6.446,16  | 6.446,16 | 8.150,27  |
| 14 | ..... | ..... | ..... | 0,00      | 0,00       | 0,00     | 934,63     | 0,00     | 0,00      | 0,00     | 934,63    |
| 15 | ..... | ..... | ..... | 7.775,41  | 7.808,49   | 7.808,49 | 7.326,46   | 2.591,80 | 2.602,83  | 2.602,83 | 2.442,15  |
| 16 | ..... | ..... | ..... | 35.642,85 | 36.014,95  | 36.014,9 | 36.367,86  | 11.880,9 | 12.004,98 | 12.004,9 | 12.122,62 |
|    | ..... | ..... | ..... | 97.388,84 | 105.517,10 | 105.517, | 154.060,11 | 28.082,8 | 30.814,13 | 30.814,1 | 44.096,33 |

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα, ο προσφεύγων είναι δικαιούχος κατά το ¼ σε όλους τους λογαριασμούς από τους οποίους διενεργήθηκαν οι συμψηφιστικές εγγραφές μεταφοράς του χρηματικού ποσού 50.000,00€.

**Επειδή**, βάσει του πορίσματος ελέγχου προκύπτει ότι το ποσό επανακατάθεσης ύψους 34.400,00€, αλλά και οι υπολειπόμενες πιστώσεις των καταθετικών λογαριασμών στους οποίους δικαιούχος είναι ο προσφεύγων, για τις οποίες ζητήθηκαν από τον έλεγχο πληροφορίες με την υπ' αριθ. πρωτ. .... πρόσκληση, λήφθηκαν υπόψη κατά τη διενέργεια του ελέγχου ρευστότητας, μέσω της μεταβολής των υπολοίπων λήξης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, όπως ορίζει η μεθοδολογία της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αβάσιμα.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος αναφέρει ότι με σχετική υπεύθυνη δήλωσή του δεν επικαλείται μετρητά, αφού η εν λόγω έγγραφη δήλωση έλαβε χώρα σε χρόνο κατά τον οποίο δεν θεωρούσε ότι χρειάζεται κάποια περαιτέρω δήλωσή του για την κάλυψη των φορολογικών του υποχρεώσεων, καθώς δε γνώριζε τα αποτελέσματα του ελέγχου. Άλλωστε στο υπόμνημά του επί του σημειώματος διαπιστώσεων, επικαλείται διαθέσιμα μετρητά την ..... ποσού 214.335,63€, βάσει των προσκομισθέντων στον έλεγχο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ετών 2002-2017 και του πίνακα προσδιορισμού πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου.

**Επειδή**, ο προσφεύγων, τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται την ύπαρξη διαθέσιμων μετρητών, κατά το ελεγχόμενο διάστημα (01/01/2018-31/12/2019), προσκομίζοντας υπεύθυνες δηλώσεις, ως κάτωθι:

- Την από ..... υπεύθυνη δήλωση (αριθ. πρωτ. εισερχ. .... που προσκομίσθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ως απάντηση στην υπ' αριθ. πρωτ. .... επιστολή του (συμπλήρωση ερωτηματολογίων ελέγχου), με την οποία δεν επικαλείται μετρητά από προγενέστερες χρήσεις.
- Την από ..... υπεύθυνη δήλωση, επίσης προσκομισθείσα κατά τη διάρκεια του ελέγχου με την οποία επικαλείται μετρητά εις χείρας ποσού 15.600,00€, χωρίς αναφορά σε συγκεκριμένη ημερομηνία κατοχής των, ως διαφορά μεταξύ της ανάληψης έτους 2015 ποσού 50.000,00€ και της κατάθεσης την ..... ποσού 34.400,00€ στο λογαριασμό της ..... με αριθμό .....
- Την από ..... (χειρόγραφη) υπεύθυνη δήλωση, με θεώρηση από το ΚΕΠ ΔΗΜΟΥ ..... που προσκομίσθηκε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με την οποία επικαλείται τη διατήρηση στην οικία του χαρτονομισμάτων από την επαγγελματική του δραστηριότητα, χωρίς ωστόσο να αναφέρεται σε συγκεκριμένο ποσό και σε συγκεκριμένη ημερομηνία κατά την οποία υφίστανται τα διαθέσιμα μετρητά.

**Επειδή**, σύμφωνα με την από ..... έκθεση απόψεων επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, ως προς την από ..... ως άνω υπεύθυνη δήλωση, αναφέρονται τα εξής:

*«[...] Ως προς την επίκληση από τον προσφεύγοντα της από ..... υπεύθυνης δηλώσεως περί διατήρησης χαρτονομισμάτων μετρητών (ευρώ) στην κατοικία του νομίμως αποκτηθέντων από την επαγγελματική του δραστηριότητα.*

*Η εν λόγω υπεύθυνη δήλωση ουδόλως προσκομίστηκε στον έλεγχο αλλά το πρώτον με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής, ως υπεύθυνη δήλωση του ίδιου του προσφεύγοντος έχει μειωμένη αποδεικτική ισχύ και σε κάθε περίπτωση είναι παντελώς αόριστη ως προς το ποσό των διαθέσιμων μετρητών αλλά και το χρόνο διατηρήσεως αυτών στην κατοικία του. [...]*».

**Επειδή** ωστόσο, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ. .... υπόμνημα απόψεων επί του υπ' αριθ. .... σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, κατέθεσε πίνακα προσδιορισμού πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου, από 01/01/2002 έως 31/12/2017, από τον οποίο προκύπτει τελικό διαθέσιμο κεφάλαιο ύψους 214.335,63€, επικαλούμενος το αυτό ποσό ως διαθέσιμα μετρητά κατά την ....., ποσό το οποίο, όπως ισχυρίζεται, καλύπτει τις αναλώσεις του φορολογικού έτους 2019.

**Επειδή**, περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η από ..... υπεύθυνη δήλωση, με την οποία δεν επικαλείται μετρητά, συντάχθηκε και υποβλήθηκε πριν λάβει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου και αγνοώντας την ανάγκη επίκλησης μετρητών. Επιπλέον ότι δεν του ήταν σαφής η αναγκαιότητα συμπλήρωσης των εντύπων, όπως αυτά του κοινοποιήθηκαν με την υπ' αριθ. πρωτ. .... επιστολή της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. [...]. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το 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 (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

**Επειδή**, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

**Επειδή**, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι, αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑθ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνη ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την

οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχος και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και τη νομολογία, επιβάλλεται η Διοίκηση να ερευνά, να διασταυρώνει και να αποδεικνύει με αδιάσειστα στοιχεία τις παραβάσεις, καθώς βάσει του άρθρου 64 του ΚΦΔ, 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 των πράξεων. Η «χρηματοδότηση ζημίας» (δαπανών) εν προκειμένω, αποτελεί στοιχείο προς διερεύνηση και όχι απόδειξη των υπό κρίση παραβάσεων.

**Επειδή**, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

**Επειδή**, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), ενώ δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

**Επειδή**, στην από ..... έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται:

**«[...] 9. ΈΛΕΓΧΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΈΜΜΕΣΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ [...]**

Σχετικά με την διενέργεια των επαληθεύσεων της έμμεσης μεθόδου ανάλυσης της ρευστότητας για τον ελεγχόμενο από κοινού με την σύζυγο του συντάχθηκαν:

1. οι από ..... **εισηγήσεις** επιλογής έμμεσης μεθόδου ανάλυσης της ρευστότητας
  2. οι με αριθμό ..... **Εγκρίσεις** επιλογής έμμεσης μεθόδου ανάλυσης της ρευστότητας
  3. οι με πρωτοκόλλου ..... **Επιστολές** προς τον ελεγχόμενο και την σύζυγο αυτού.
- Σε απάντηση στην με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Επιστολής προς τον ελεγχόμενο, ο ελεγχόμενος προέβει στην από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **Υπεύθυνη Δήλωση, με την οποία δεν επικαλείται μετρητά εις χείρας από προγενέστερες χρήσεις.**

Η υπεύθυνη δήλωση του ελεγχόμενου συνάδει με το επενδυτικό προφίλ αυτού καθόσον επεδίωκε την είσπραξη τόκων, ανοίγοντας προθεσμιακές καταθέσεις.

Με βάση τον πίνακα ανάλυσης της ρευστότητας για την οικεία χρήση 2018 δεν προκύπτουν διαφορές ενώ την χρήση 2019 προκύπτει έλλειμμα ύψους -41.015,02€.

Με βάση τα **πραγματικά περιστατικά** της ελεγχόμενης υπόθεσης ήτοι

1. βάσει του αντικειμένου εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης το οποίο αφορά την **παροχή οδοντιατρικών υπηρεσιών**
2. το γεγονός ότι την οικεία χρήση 2019 ο ελεγχόμενος εμφανίζει ζημίες για πρώτη φορά από την έναρξη εργασιών και
3. δεδομένου του γεγονότος ότι η σύζυγος του ελεγχόμενου : .....τις υπό έλεγχο χρήσεις 2018 & 2019 δεν ήταν επιτηδευματίας, το αναφερόμενο έλλειμμα χρήσεως 2019 ύψους -41.015,02€ συνιστά για τον ελεγχόμενο αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη προερχόμενη από την επιχειρηματική του δραστηριότητα, η οποία προστίθεται στο δηλωθέν αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως. [...]

Επειδή, περαιτέρω, στην ίδια ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, ως απάντηση του ελέγχου στο υπόμνημα του ελεγχόμενου επί του υπ' αριθ. .... σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΙΣΧΥΡΙΣΜΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ

[...]

#### ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ

Συνεπώς όσον αφορά το φορολογικό 2019, με το παρόν υπόμνημα επικαλούμαι διαθέσιμα μετρητά κατά την ..... το ποσό των 214.335,63 ευρώ. Ως εκ τούτου η διαφορά καλύπτεται από τα διαθέσιμα μετρητά.

#### -ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η επίκληση των μετρητών εις χείρας δεν δύναται να διενεργείται κατά το δοκούν καθόσον στην από ..... Υπεύθυνη Δήλωση του, η οποία φέρει το γνήσιο της υπογραφής δεν επικαλείται μετρητά εις χείρας, γεγονός το οποίο συνάδει με το επενδυτικό του προφίλ και με βάση τα πραγματικά περιστατικά ο ελεγχόμενος επεδίωκε την αποκόμιση τόκων, σχηματίζοντας προθεσμιακές καταθέσεις.

Ο ελεγχόμενος στους ισχυρισμούς του δεν λαμβάνει υπόψη το σχηματισθέν κεφάλαιο και το υπόλοιπο των τραπεζικών του λογαριασμών την ....., στην έναρξη της χρήσης στην οποία προκύπτει έλλειμμα με βάση την ανάλυση της ρευστότητας,

Η επίκληση των μετρητών εις χείρας αφορά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου ήτοι την ..... και όχι την έναρξη της χρήσης στην οποία προκύπτει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη με βάση την ανάλυση της ρευστότητας.

Συνολικά με βάση τα πραγματικά περιστατικά, ο ελεγχόμενος επεδίωκε την αποκόμιση τόκων, σχηματίζοντας προθεσμιακές καταθέσεις και δεν διακρατούσε εις χείρας τα αναφερόμενα μετρητά και η από ..... Υπεύθυνη του Δήλωση η οποία φέρει το της υπογραφής, με την οποία δεν επικαλείται μετρητά εις χείρας συνάδει με το επενδυτικό του προφίλ.

[...]

#### ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ

Επιπροσθέτως θέλω να αναφερθώ στην από ..... Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρου 8 Ν. 1599/1986) κωδικό .....

Η εν λόγω Υπεύθυνη Δήλωση συντάχθηκε και υποβλήθηκε πριν λάβω γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου και αγνοώντας την ανάγκη επίκλησης διαθεσίμων μετρητών, θεωρώντας ότι κάλυπτα τις ανάγκες του ελέγχου.

Επίσης δεν μου κατέστη σαφώς αντιληπτή η αναγκαιότητα συμπλήρωσης των συνημμένων εντύπων όπως αυτό μου κοινοποιήθηκαν με την υπ' αριθμ. Πρωτ. .... επιστολή της Υπηρεσίας σας. Θεώρησα ότι μέχρι τη λήξη του ελέγχου θα μπορούσα, αν προέκυπτε ανάγκη, να τα επικαλεστώ ως έχω το δικαίωμα (ΠΟΛ. 1270/24.12.2013).

#### **-ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Σε αυτό το σημείο ο έλεγχος διαπιστώνει ότι η επίκληση των μετρητών εις χείρας δεν μπορεί να γίνεται κατά το δοκούν με την σύνταξη υπεύθυνων δηλώσεων οι οποίες έρχονται σε αντίθεση μεταξύ τους. Η από ..... Υπεύθυνη Δήλωση, η οποία φέρει το γνήσιο της υπογραφής, με την οποία ο ελεγχόμενος δεν επικαλείται μετρητά εις χείρας συνάδει με το επενδυτικό του προφίλ και γίνεται δεκτή από τον παρόντα έλεγχο.

Με το παρών υπόμνημα ο ελεγχόμενος επικαλείται μετρητά εις χείρας αφενός 50.000€ και αφετέρου 214.335,63€, ποσά τα οποία δεν συμφωνούν μεταξύ τους και δεν λαμβάνεται υπόψη το υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου την 1/1/2018 για το οποίο ο ελεγχόμενος δεν κάνει κανέναν ισχυρισμό.

Ο ελεγχόμενος όταν έκανε την από ..... Υπεύθυνη Δήλωση επικαλέστηκε ρητά την με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Επιστολή και η χορήγηση στοιχείων μέσω υπεύθυνης δήλωσης είναι νομικά ισοδύναμη με την απάντηση του ερωτηματολογίου το οποίο ήταν συνημμένο στην αναφερόμενη επιστολή.

Δεδομένων των ανωτέρω, δεδομένης της ρητής επίκλησης της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Επιστολής ο ελεγχόμενος με την από ..... Υπεύθυνη Δήλωση χορήγησε τα στοιχεία τα οποία έκρινε ότι ήταν απαραίτητα και σε μεταγενέστερο χρόνο, μετά την σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου κατέθεσε υπόμνημα το οποίο έρχεται σε αντίθεση με την προγενέστερη Υπεύθυνη Δήλωση και στο σώμα της οποίας αρχικά αναφέρονται μετρητά εις χείρας αφενός ύψους 50.000,00€ και αφετέρου ύψους 214.335,63€, τα οποία δεν συμφωνούν μεταξύ τους και προφανώς η επίκληση των μετρητών εις χείρας γίνεται κατά δοκούν χωρίς στο κατατεθέν Υπόμνημα να αναφέρεται το ύψος του σχηματισθέντος κεφαλαίου από προγενέστερες χρήσεις, τα μετρητά εις χείρας στην έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου την 1/1/2018 και τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών την 1/1/2018.

Συνολικά το με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Υπόμνημα δεν γίνεται δεκτό και οι καταλογισμοί σύμφωνα με το αριθμό ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου παραμένουν ως έχουν και καθίστανται οριστικοί. [...]

Επειδή, από τα προαναφερθέντα καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτή αποτυπώνεται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, με ημερομηνία θεώρησης ....., του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας, καθώς δεν υπάρχει επαρκής αιτιολόγηση της απόρριψης, χωρίς διενέργεια ελεγκτικών διαδικασιών, του πίνακα διαθέσιμου κεφαλαίου που προσκόμισε ο προσφεύγων με σχετικό υπόμνημα επί του σημειώματος διαπιστώσεων. Αντιθέτως, ο έλεγχος συνάγει ότι δεν υφίστανται τα διαθέσιμα μετρητά που επικαλείται ο προσφεύγων κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων αναφορικά με το επενδυτικό προφίλ του προσφεύγοντα, το αντικείμενο εργασιών του, την ύπαρξη ζημιών για πρώτη φορά κατά τη χρήση 2019.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος σχετικά με την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών τυγχάνει βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, η προσβαλλόμενη πράξη να ακυρωθεί και η υπόθεση να αναπεμφθεί στη φορολογική αρχή για επανάληψη διαδικασίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) [...], β) [...], γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά, [...]».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, 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 αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.».

#### **Αποφασίζουμε**

Την αποδοχή της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ..... και την ακύρωση της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η/Ο 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.