



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1283

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 10440 ΑΘΗΝΑ

Τηλέφωνο : 2131312382

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).

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

γ. 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,

δ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή του κατά του υπ' αριθ. Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του

Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία εκθέση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος.

6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 4079,69 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 1675,73 €,πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 16,94 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 5772,36 ευρώ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε συνεπεία του ελέγχου που διενεργήθηκε στην σύζυγο του προσφεύγοντος, κατόπιν εκδόσεως της υπ' αριθ. Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και κατόπιν των με αρ. πρωτοκόλλου και αποφάσεων του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ για την διενέργεια έμμεσων τεχνικού ελέγχου και ειδικότερα με την τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας.

Η ανωτέρω εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή μαζί με την με αριθ. πρωτ. 4° ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με συνημμένο αντίγραφο της προαναφερόμενης εντολής ελέγχου και το με αριθμό πρωτοκόλλου 4° ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων άρθρου 14 Ν.4987/2022

και η με αριθμ. πρωτ. 4° ΕΛ.Κ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ «Επιστολή προς τον Φορολογούμενο» με την «Έντυπη δήλωση διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων» και το «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης - Μεταβολές - Υποχρεώσεις», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4172/2013, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Στην συνέχεια κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις μέσω της ψηφιακής εφαρμογής e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ (αριθμός καταχώρησης), το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 Ν.4987/2022, μαζί με τα προσωρινά αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου. Με το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν.4987/2022 γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησης του, να εκθέσει τις απόψεις του.

Οι διαφορές που προέκυψαν με βάση τον έλεγχο είναι ως κατωτέρω

	Συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα	Μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με την εφαρμογή της ΕΜΜΕΣΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ. (Β)	Συνολικά Εισόδημα Προσαύξηση- που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με την εφαρμογή της ΕΜΜΕΣΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ (Α+Β)
2017		29103,66€	38675,38€
2018		56990,67€	79376,35€

Ο προσφεύγων απάντησε στο παραπάνω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με το υπ. αριθμόν πρωτοκόλλου 4° ΕΛ.ΚΕ. Υπόμνημα του

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το υπόμνημα του ελεγχόμενου, επαναπροσδιόρισε τον κωδικό 2 «Διαθέσιμα μετρητά», τον κωδικό 31 «Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης» και τον κωδικό 13 «Αυξήσεις Λογαριασμών Εισπρακτέων», του Πίνακα Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Μετά τις διαπιστώσεις του ελέγχου, για τα εισοδήματα ανά πηγή προέλευσης, τα συνολικά εισοδήματα του ελεγχόμενου έχουν ως κατωτέρω

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Περιγραφή · εισοδήματος	Δήλωσης		Προσωρινά αποτελέσματα		Οριστικά αποτελέσματα	
	Ο σύζυγος	Η σύζυγος	Ο σύζυγος	Η σύζυγος	Ο σύζυγος	Η σύζυγος

1	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (κέρδη ατομικής επιχείρησης)	548,43€	1.201,98€	548,43	1201,98€	548,43€	1201,98€
2	Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας με βάση την Έμμεση Τεχνική	-	-	10390,01€	18713,65€	4413,48€	7949,20€
3	Εισόδημα από τόκους και μερίσματα ημεδαπής	57,98€	13,25€	57,98€	13,25€	57,98€	13,25€
4	Εισοδήματα από μισθωτή εργασία	5270,58€	-	5270,58€	•	5270,58€	-
5	Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	2610,00€	-	2610,00€	-	2610,00€	-
6	Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	12149,96€	11690,00€	12149,96€	11690,00€	12149,96€	11690,00€
Σύνολα €		20636,95€	12905,23€	31026,96€	31618,88€	25050,43€	20854,43€
		33542,18€		62645,84€		45904,86€	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Περιγραφή εισοδήματος		Δήλωσης		Προσωρινά αποτελέσματα		Οριστικά αποτελέσματα	
		Ο σύζυγος	Η σύζυγος	Ο σύζυγος	Η σύζυγος	Ο σύζυγος Η σύζυγος	Η σύζυγος
1	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (κέρδη ατομικής επιχείρησης)	-	8231,04€	-	8231,04€		8231,04€
2	Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας με βάση την Έμμεση Τεχνική	-	-		56990,67€	-	56990,67€
3	Εισόδημα από τόκους και μερίσματα ημεδαπής	15,30€	10,46	15,30€	10,46€	15,30€	10,46€
4	Εισοδήματα από μισθωτή εργασία	11278,58€	-	11278,58€	-	11278,58€	-
5	Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	3000,00€		3000,00€		3000,00€	
6	Αυτοτελή φορολογούμενα ποσά	1540,00€	-	1540,00€	-	1540,00€	
Σύνολα €		15833,88€	8241,50€	15833,88€	65232,17€	15833,88€	65232,17€
		24785,38€		81066,05€		81066,05€	

Εν συνεχεία συντάχθηκε η από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκαν η προσβαλλόμενη πράξη ήτοι ο υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος / προστίμου εισοδήματος,

φορολογικού έτους 2017, καθώς και ο μη προσβαλλόμενος υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, οι οποίες κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος ότι επιμένει στα επιχειρήματα που παρέθεσε στον έλεγχο με το υπόμνημά του.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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, ή

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

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του Κ.Φ.Δ., 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»

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με θέμα: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

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

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

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

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27

του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

...

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-02-2014 με θέμα “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.”:

«...Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

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

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

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

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

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

Άρθρο 5 Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

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

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. ...

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 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Κατά την διάρκεια του ελέγχου ο ελεγχόμενος προσκόμισε το με αριθμόν πρωτοκόλλου 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Υπόμνημα.

Στο ανωτέρω υπόμνημα επικαλείται μεταξύ άλλων:

- Έλλειψη τεκμηρίωσης του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
- Ότι η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών από τον έλεγχο αποκλίνει από τις εγκυκλίου της ΑΑΔΕ
- Ότι τα ποσά που δηλώθηκαν ως διαθέσιμα μετρητά – από τον ίδιο και την συζυγό του - κατά την 01/01/2017 και 01/01/2018 δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και δηλώθηκαν εκ παραδρομής
- Ότι ποσά που αναλήφθηκαν από τους τραπεζικούς λογαριασμούς κατά το ελεγχόμενο διάστημα δεν χρησιμοποιήθηκαν για καταναλωτικές δαπάνες αλλά για αποταμίευση.

Με προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης -από το 1981 έως και 2016 - υποστηρίζει ότι τα διαθέσιμα μετρητά την 01/01/2017 ήταν 324297,34 ευρώ, και την 31/12/2017 ήταν 287553,73 ευρώ και με βάση αυτά δεν προκύπτει πρόσθετο φορολογητέο εισόδημα.

Επειδή, στην συνέχεια ο έλεγχος αντέκρουσε αναλυτικά τα αναφερθέντα στο υπόμνημα του προσφεύγοντος, ενώ προέβη και σε αναλυτικό προσδιορισμό των χρηματικών διαθεσίμων του προσφεύγοντος συντάσσοντας πίνακες από το 1981 έως το 2016.

Ο ανωτέρω προσδιορισμός οδήγησε στον υπολογισμό μεγαλύτερου φορολογητέου εισοδήματος από αυτό του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (.....) και ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης παρέμεινε στο αρχικώς υπολογισθέν ποσό.

Επειδή, ο προσφεύγων - στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή - δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο και όπως αναφέρει εμμένει στο υπόμνημά του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 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 πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στηνέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
υπ' αριθ., ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορ. Έτους 2017	Διαφορά φόρου : 4079,69€ Πρόστιμο αρ. 58 : 1675,73 € Ειδ. Εισφ. Αλληλ: 16,94 Σύνολο : 5772,36 €	Διαφορά φόρου : 4079,69€ Πρόστιμο αρ. 58 : 1675,73 € Ειδ. Εισφ. Αλληλ: 16,94 Σύνολο : 5772,36 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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