



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1245

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail: ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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 (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 15-01-2024 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** του, με **ΑΦΜ:.....**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. /15-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η μεταρρύθμιση.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./15-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 7.880,70€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 3.940,35€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.299,90€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 13.120,95€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 15-12-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 του ΕΛ.ΚΕ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./03-03-2023 εντολής του Προϊσταμένου του.

Ειδικότερα, κατά τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων σύμφωνα με την Α.1293/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, πραγματοποιήθηκε άρση τραπεζικού απορρήτου μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών για το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως 31-12-2018 και ζητήθηκαν εξηγήσεις από τον προσφεύγοντα για πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του που ενδεχομένως να συνιστούν μη δηλωθέν εισόδημα. Κατόπιν επεξεργασίας της απάντησης του προσφεύγοντος, ο έλεγχος έκρινε ότι :

α)το έτος 2017, για φορολογητέα ύλη ύψους 310,36€ δεν εκδόθηκε φορολογικό παραστατικό και συνεπώς προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και στις φορολογητέες εκροές και φορολογητέα ύλη συνολικού ποσού 2.505,00€ συνιστά προσαύξηση περιουσίας κατά το άρθρο 21 παρ.4 του Ν.4172/2013 και

β)το έτος 2018, για φορολογητέα ύλη ύψους 137,96€ δεν εκδόθηκε φορολογικό παραστατικό και συνεπώς προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και στις φορολογητέες εκροές και φορολογητέα ύλη συνολικού ποσού 980,00€ συνιστά προσαύξηση περιουσίας κατά το άρθρο 21 παρ.4 του Ν.4172/2013.

Επιπλέον, κατά τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων σύμφωνα με την Α.1293/2019 απόφαση, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι :

- δεν καταχωρήθηκε στο τηρούμενο βιβλίο, το υπ'αριθμ./17-09-2018 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 150,00€ πλέον ΦΠΑ 36,00€,
- δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης προσωπική καταναλωτική δαπάνη αγοράς κινητού τηλεφώνου συνολικής αξίας 1.079,84€.

Εν συνεχεία, επειδή διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας που δεν καλύπτεται από τα δηλούμενα εισοδήματα, ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του Ν.4987/2022 έμμεσες τεχνικές ελέγχου, επιλέγοντας ως καταλληλότερη την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας. Από τη σύνταξη του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού 43.433,42€, για την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2018, η οποία, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, λογίζεται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της [παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013](#), ως ακολούθως:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	01/01/2018- 31/12/2018
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	
Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	136.257,66
Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	27.134,00
Έσοδα από λοιπές πηγές	1.330,98
ΣΥΝΟΛΟ	164.722,64
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	
Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	156.239,00
Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	10.495,34
Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	1.404,65
Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	10.166,36
Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	29.850,71
ΣΥΝΟΛΟ	208.156,06
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων	164.722,64
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	208.156,06
Υπόλοιπο	-43.433,42

Η αρνητική διαφορά που προέκυψε από τις δύο στήλες «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» συνιστά τη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που δεν αιτιολογείται. Το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου προσδιορίστηκε στο ύψος των 58.298,88 € για το φορολογικό έτος 2018 και κατόπιν σύγκρισης με το προσδιορισθέν εισόδημα με βάση τις γενικές φορολογικές διατάξεις ύψους 17.213,26€, επιλέχθηκε ως μεγαλύτερο, ώστε η διαφορά με το φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης αποτελεί τη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ύψους 43.433,42€.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ. /20-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2017 και 2018, καλώντας τον να υποβάλει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ. /07-11-2023 υπόμνημα με τις απόψεις του, οι οποίες έγιναν εν μέρει δεκτές από τον έλεγχο, ώστε η αξία των προσωπικών δαπανών διαβίωσης για το έτος 2018 μειώθηκε στο ύψος των 10.298,21€ και κατά συνέπεια, το σύνολο των αναλώσεων κεφαλαίων-εσόδων στον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας προσδιορίστηκε στο ύψος των 188.603,56€, η δε αρνητική διαφορά από τις δύο στήλες «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» που συνιστά τη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη διαμορφώθηκε στο ύψος των 23.880,92€. Ακολούθως, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου προσδιορίστηκε στο ύψος των 38.746,38 € για το φορολογικό έτος 2018 και κατόπιν σύγκρισης με το προσδιορισθέν εισόδημα με βάση τις γενικές φορολογικές διατάξεις ύψους 17.213,26€, επιλέχθηκε ως μεγαλύτερο, ώστε η διαφορά με το φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης αποτελεί τη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ύψους 23.880,92€. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Στο ποσό των 23.880,92€ που ο έλεγχος έκρινε ως προσαύξηση περιουσίας περιλαμβάνονται πιστώσεις συνολικής αξίας 17.840€ που συνιστούν άτυπες δωρεές των γονέων του προς το πρόσωπό του. Συνεπώς, εφαρμόστηκε λανθασμένα η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας.

2) Ο έλεγχος δεν παρέχει καμία αιτιολογία γιατί φορολογήθηκε το ανωτέρω ποσό των 17.840,00€ με συντελεστή 33 % ως προσαύξηση περιουσίας. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αναιτιολόγητη και αβάσιμη.

Επιπλέον, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4987/2022 : «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, από 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 το άρθρο 34 του Ν.4987/2022 : «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν

είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/2019 (ΦΕΚ Β΄ 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους» : "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 το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε : "Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν.4987/2022 Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης : "1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

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

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

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

2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος."

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 "Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 ":«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

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.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:.....

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/2014 σχετικά με τον καθορισμό του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού: **Άρθρο 1**

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. **Άρθρο 2**

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.....

Άρθρο 8

Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.....

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 παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.....

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσβείσας 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.....

Άρθρο 10

Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.....

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....."

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή, διενεργώντας έλεγχο κατ' εφαρμογή της Α1293/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας που δεν καλύπτεται από τα δηλούμενα εισοδήματα, προχώρησε στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 και στο άρθρο 27 του Ν.4987/2022. Συγκεκριμένα, επιλέχθηκε ως καταλληλότερη η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, με την οποία προσδιορίζεται η αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη ύστερα από ανάλυση των εσόδων (φορολογητέων και μη) και των αγορών και δαπανών, καθώς και των αυξήσεων και μειώσεων των περιουσιακών στοιχείων. Ειδικότερα, ο έλεγχος, αφού προσδιόρισε τα έσοδα και τις δαπάνες του προσφεύγοντος, όπως αναλυτικά καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, συνέταξε τον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας, όπου αποτυπώνονται οι πηγές κεφαλαίων-εσόδων και οι αναλώσεις κεφαλαίων εσόδων κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου 01-01-2018 έως 31-12-2018, η δε διαφορά ύψους 23.880,92€ που προέκυψε από τη σύγκριση των δύο στηλών

(έσοδα-δαπάνες) αποτελεί τη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που λογίζεται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή ο προσφεύγων φέρει το βάρος να αποδείξει με τεκμηριωμένα στοιχεία ότι η ως άνω διαφορά – αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη αιτιολογείται από έσοδα αποκτηθέντα στη φορολογική περίοδο 01-01-2018 έως 31-12-2018 και μη δηλωθέντα. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η φορολογική αρχή έκρινε εσφαλμένα ότι η ως άνω διαφορά συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς στην εν λόγω προσαύξηση περιουσίας ύψους 23.880,92€ περιλαμβάνονται πιστώσεις που προέρχονται από γνωστή πηγή και αιτία και συγκεκριμένα πιστώσεις που συνιστούν δωρεά χρημάτων των γονέων του. Ωστόσο, η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 23.880,92€ που λογίζεται, κατά πλάσμα δικαίου, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ.4 του Ν. 4172/2013 δεν προέκυψε από τραπεζικές πιστώσεις που έκρινε ο έλεγχος ως αναιτιολόγητες αλλά από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας και συγκεκριμένα από τη σύγκριση των στοιχείων εσόδων με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, η οποία, στο βαθμό που δεν μπορεί να συνδεθεί αιτιολογημένα με την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, καταλογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προαναφερόμενες διατάξεις και εγκυκλίου.

Επειδή, εξάλλου, αν θεωρηθεί ότι ο προσφεύγων επικαλείται τις εν λόγω πιστώσεις ως αιτιολόγηση της προκύπτουσας διαφοράς, αυτές έχουν ήδη συνυπολογιστεί, καθώς στον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας περιλαμβάνονται τα υπόλοιπα χρηματοοικονομικών λογαριασμών στην έναρξη και στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης.

Επειδή, η από 15-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και η προσβαλλόμενη πράξη, επί της οποίας ερείδεται, είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένες, καθώς στην έκθεση ελέγχου αναλυτικά καταγράφονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και ειδικότερα ο τρόπος προσδιορισμού των πηγών εσόδων και των αναλώσεων κεφαλαίων, καθώς και της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που προέκυψε από τη σύγκριση εσόδων και εξόδων στην υπό κρίση ελεγχόμενη περίοδο.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής της μεθόδου ανάλυσης ρευστότητας και περί έλλειψης αιτιολογίας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή τα όσα επικαλείται και προσκομίζει ο προσφεύγων δεν αποτελούν νέα στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 63 παρ.5 Ν.4987/2022 και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1064/2017, ώστε να πρέπει να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, καθώς δεν αποτελούν στοιχεία που δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 15-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:..... και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ./15-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ. /15-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	13.120,95€	13.120,95€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 Ν.4987/2022.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.