



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17/12/2024

Αριθμός απόφασης: 3419

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

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

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά: α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2020, και β) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 19.359,94 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ (54 νέου ΚΦΔ) ποσού 9.679,97 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **29.039,91 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2021, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 75.068,23 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ (54 νέου ΚΦΔ) ποσού 37.534,12 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **112.602,35 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως ελεγκτικού κέντρου. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και τα διαθέσιμα στοιχεία (υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις και στοιχεία το ηλεκτρονικό αρχείο ELENXIS και TAXIS), ο έλεγχος έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, και εισηγήθηκε, ως καταλληλότερη, την επιλογή της τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας ως μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο. Ο Προϊστάμενος του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής με τη με αριθμ. απόφασή του ενέκρινε την εφαρμογή της ως άνω έμμεσης τεχνικής του άρθρου 32 του ν. 5104/2024 για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων κατά τα ελεγχόμενα έτη 2020 και 2021.

Με βάση τα ανωτέρω, έγινε προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων και παράλληλα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, προκειμένου να επιλεγεί το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα. Από

την εν λόγω επεξεργασία και σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1270/2013 και 1050/2014, προέκυψε το εξής αποτέλεσμα:

	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)
Φορολογικό έτος	Συνολικό καθαρό οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα δήλωσης	Συνολικό καθαρό οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Προσδιορισμός Εισοδήματος ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)	Συνολικό καθαρό οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει ελέγχου (δ) = μέγιστο {(α),(β),(γ)}	Διαφορά δήλωσης ελέγχου (ε) = {(α)-(δ)}
2020	8.195,30	66.861,79	0,00	66.861,79	58.666,49
2021	21.873,05	249.352,52	9.042,60	249.352,52	227.479,47

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής οι με αριθμ. και προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικών ετών 2020 και 2021 αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέροντας τα παρακάτω:

- Εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ως προς την προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ΚΦΕ περί της εφαρμογής τους, καθώς σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη προϋπόθεση εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών είναι η μη κάλυψη τεκμηρίων διαβίωσης με δηλούμενο εισόδημα χωρίς να προσδιορίζεται σαφώς ότι αναφέρεται μόνο στο ετήσιο. Συνεπώς, βάσει και των όσων ορίζονται στο άρθρο 34 του ΚΦΕ, είναι προφανής η δήλωση του νομοθέτη να μην εννοεί μόνο το ετήσιο αλλά και το δηλούμενο εισόδημα προηγούμενων ετών. Ως εκ τούτου ο έλεγχος κατά παράβαση των διατάξεων προέβη σε διενέργεια του ελέγχου με εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, καθώς δε διαπιστώνεται καμία από τις περιπτώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 ΚΦΕ, ούτε ότι υφίσταται απόκλιση μεταξύ δηλωμένου εισοδήματος και προσωπικών δαπανών διαβίωσης ούτε και διαπιστώθηκε ότι υπάρχει συγκεκριμένη προσαύξηση.
- Εν προκειμένω, σύμφωνα με το προσκομισθέν έγγραφο που αφορά την ανάλυση κεφαλαίου των προηγούμενων ετών από το 2000 έως το 2021 αποδεικνύεται ότι διέθετε τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο για ανάλυση, από αποδεδειγμένα και ήδη φορολογημένα εισοδήματά του το ποσό των 191.637,13 ευρώ. Συνεπώς αποδεικνύεται ότι το εν λόγω ποσό που θεωρείται ως διαφορά εισοδήματος μεταξύ του δηλωθέντος και του ελέγχου προκύπτει από τα ποσά που είχε συγκεντρώσει από τα εισοδήματά του τα προηγούμενα χρόνια και είχε στη διάθεσή του για ανάλυση.
- Στην προκειμένη περίπτωση σε καμία από τις κοινοποιηθείσες σε αυτόν πράξεις και έγγραφα της φορολογικής διοίκησης δεν υπάρχει καμία αιτιολογία ούτε για τον επιβαλλόμενο σε αυτόν πρόσθετο φόρο εισοδήματος ούτε για επιβαλλόμενα συναφή φορολογικά πρόστιμα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 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 εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ):

«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 στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013” αναφέρονται τα εξής:

«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 ιδίων 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.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

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.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σχετικά με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, στο άρθρο 27 του ν.4987/2022 (άρθρο 32 του νέου ΚΦΔ) ορίζεται:

«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 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 στην ΠΟΛ. 1050/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. “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” ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«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 φορολογούμενου.

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

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

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

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

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

Άρθρο 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/ΚΦΑΣ,

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 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 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 υπόψη 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/συμμετοχές 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 αποκρυσταλλισθείσας 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:

- Καταρχάς, 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 φορολογουμένους/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 φορολογουμένους 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.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1259/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. “ Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» αναφέρονται μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας, σας παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 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 Α170) 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 Αν ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

- υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και
- επενδυτικά προϊόντα (μετοχές ,ομόλογα, γeros έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και • ακίνητα

και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.).

Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα).

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος , ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως.

...

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

- από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,
- θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών , κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).

Επισημαίνονται τα εξής:

- στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα, αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο ελεγχόμενος, θα πρέπει να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο),

- αν ο ελεγχόμενος αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στις 31/12/1999 επενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.)

Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον ελεγχόμενο (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» / «Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων».

- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων,

- κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

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 27 παρ. 8 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 του ν. 5104/2024:

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και από τα στοιχεία που ο έλεγχος είχε στη διάθεση του (χρεωστικές κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, ηλεκτρονικό αρχείο ELENXIS και TAXIS, ΠΟΛ.1033/2014), διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παράγραφος 2 του ν.4172/2013, καθώς το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και συγκεκριμένα :

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧ/ΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		12.526,36
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	8.164,40	9.560,80
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΤΟΚΟΙ	439,12	263,93
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΑΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΦΟΡΟΥ		
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	8.603,52	22.351,09
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΩΔ. 049	44.839,09	226.581,27
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	44.839,09	226.581,27

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα στοιχεία Μητρώου της ΑΑΔΕ, εμφανίζεται σε διάσταση την περίοδο 01/01-31/12/2020 και την περίοδο 01/01/2021-08/02/2021, ενώ την περίοδο 14/07/2021-31/12/2021 εμφανίζεται έγγαμος με την για την οποία ωστόσο δε βρέθηκαν καταχωρημένα στοιχεία αποδοχών ούτε και έχει υποβληθεί σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, στη συνέχεια, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατόπιν της εισήγησης του ελέγχου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η με αριθμ. απόφαση για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον έλεγχο του προσφεύγοντος, με την οποία εγκρίθηκε ως

καταλληλότερη, μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας. Ειδικότερα, για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής ελέγχου, δημιουργήθηκε ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, ήτοι α) τις «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και β) τις «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ».

Στην πρώτη στήλη, ήτοι στις «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ», συμπεριλήφθηκαν τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί από τον προσφεύγοντα στη διάρκεια της κάθε μίας από τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση, φορολόγηση ή νόμιμη απαλλαγή, ενώ στη δεύτερη στήλη, ήτοι στις «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», συμπεριλήφθηκαν όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, στην διάρκεια της κάθε μίας από τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους. Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ» και «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και η μη αιτιολόγησή της υπόκειται σε φορολόγηση.

Από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, προσδιορίστηκε για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, διαφορά στο φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος ύψους 58.666,49 (.....) ευρώ και 227.479,47 (.....) ευρώ, η οποία θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και η μη αιτιολόγησή της υπόκειται σε φορολόγηση, ως εξής:

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01/2020- 31/12/2020	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01/2020- 31/12/2020
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	59.684,63	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	77.804,64
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).		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).	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα		4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από μισθωτές υπηρεσίες		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	
6. Έσοδα από ενοίκια	8.164,40	6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	
7. Έσοδα από τόκους-μερίσματα	439,12	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	
8. Διατροφή		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	
9. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές	

		δαπάνες	
10. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	4.310,91
11. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη ΔΙΑΤΡΟΦΗ ΤΕΚΝΩΝ		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	44.839,09
12. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
14. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
15. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /νων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	68.288,15		126.954,64

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 01/01/2020-31/12/2020
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	68.288,15
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	126.954,64
Υπόλοιπο	-58.666,49

Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01/2021-31/12/2021	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01/2021-31/12/2021
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	77.804,64	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	63.539,78
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).		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).	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	205.464,37	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από μισθωτές υπηρεσίες		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	41.350,19
6. Έσοδα από ενοίκια	9.560,80	6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	84.602,58

7. Έσοδα από τόκους-μερίσματα	263,93	7. Επαγγελματικές/ επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	100.754,55
8. Διατροφή		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	
9. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	17,4	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	
10. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.772,24
11. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη ΔΙΑΤΡΟΦΗ ΤΕΚΝΩΝ		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	226.571,27
12. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
14. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
15. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους /ων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	293.111,14		520.590,61
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ		ΧΡΗΣΗ 01/01/2021-31/12/2021	
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων		293.111,14	
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν		520.590,61	
Υπόλοιπο		-227.479,47	

Στη συνέχεια, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ.1050/2014, το προσδιορισθέν συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών συγκρίθηκε με το καθαρό φορολογητέο εισόδημα που προέκυψε με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων και επιλέχθηκε το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα, ήτοι αυτό που προέκυψε με βάση τις έμμεσες τεχνικές, ως κάτωθι:

	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)
Φορολογικό έτος	Συνολικό καθαρό οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα δήλωσης	Συνολικό καθαρό οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Προσδιορισμός Εισοδήματος ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)	Συνολικό καθαρό οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει ελέγχου (δ) = μέγιστο {(α),(β),(γ)}	Διαφορά δήλωσης ελέγχου (ε) = {(α)-(δ)}
2020	8.195,30	66.861,79	0,00	66.861,79	58.666,49
2021	21.873,05	249.352,52	9.042,60	249.352,52	227.479,47

Επειδή ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ως προς την προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ΚΦΕ περί της εφαρμογής τους, καθώς σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη προϋπόθεση εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών είναι η μη κάλυψη τεκμηρίων διαβίωσης με δηλούμενο εισόδημα χωρίς να προσδιορίζεται σαφώς ότι αναφέρεται μόνο στο ετήσιο, συνεπώς πρέπει να ληφθεί υπόψη το διαθέσιμο κεφάλαιο προγενέστερων ετών. Ειδικότερα προσκομίζει έγγραφο με την ανάλυση κεφαλαίου των προηγούμενων ετών από το 2000 έως το 2021, από το οποίο ισχυρίζεται ότι αποδεικνύεται ότι διέθετε τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο για ανάλωση, από αποδεδειγμένα και ήδη φορολογημένα εισοδήματά του το ποσό των 191.637,13 ευρώ. Συνεπώς ισχυρίζεται ότι το εν λόγω ποσό που θεωρείται ως διαφορά εισοδήματος μεταξύ του δηλωθέντος και του ελέγχου προκύπτει από τα ποσά που είχε συγκεντρώσει από τα εισοδήματά του τα προηγούμενα χρόνια και είχε στη διάθεσή του για ανάλωση και συνεπώς μη νόμιμα ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις περί έμμεσου προσδιορισμού εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 και προσδιόρισε τις υπό κρίση διαφορές.

Επειδή οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος αβασίμως προβάλλονται, καθώς η επικαλούμενη ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, δεν αποτελεί στην ελεγχόμενη δήλωση, στοιχείο δηλούμενου εισοδήματος ως προβλέπει η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το οποίο να συγκρίνεται με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, αλλά αποτελεί 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, και συνεπώς δεν αναζητείται ο τρόπος κάλυψης της διαφοράς μεταξύ εισοδήματος και πραγματοποιούμενων προσωπικών δαπανών με τυχόν ύπαρξη ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για να μην έχει εφαρμογή η παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, ως εσφαλμένα προβάλλει ο προσφεύγων. Ομοίως, εσφαλμένα ο προσφεύγων επικαλείται το ποσό κεφαλαίου προηγούμενων ετών, όπως αυτό έχει προσδιορισθεί με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ.2 περ. ζ' του ΚΦΕ, για την αιτιολόγηση της απόκλισης της διαφοράς που διαπίστωσε ο έλεγχος κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας.

Στο πλαίσιο επανεξέτασης της υπόθεσης, η Υπηρεσία μας επικοινωνήσε με την ελεγκτική αρχή προκειμένου να αξιολογηθεί εάν ο προσφεύγων είχε δυνατότητα διακράτησης ταμειακών διαθεσίμων εκτός τραπεζικού συστήματος κατά την 31/12/2019 κατόπιν σύγκρισης του διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών του υπόχρεου προσδιορισμένο βάσει πραγματικών δαπανών με τα υφιστάμενα υπόλοιπα τραπεζικών διαθεσίμων που του αναλογούν την 31/12/2019. Η ελεγκτική αρχή συνέταξε ανάλωση κεφαλαίου του υπόχρεου, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα πραγματικών δαπανών και στοιχεία βάσει δηλώσεων του προσφεύγοντος και βάσει της ΠΟΛ.1033/2014 και από την ανάλωση αυτή διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων κατά την 31/12/2019 είχε δυνατότητα διαθέσιμου κεφαλαίου ύψους 71.276,17 ευρώ και συγκεκριμένα:

ΕΤΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΚΙΝΤΩΝ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	ΤΟΚΟΧΡΕΟΛΥΤΙΚΕΣ ΔΟΣΕΙΣ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝ	ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΤΟΥΣ	ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥ ΜΕΝΟΥ ΕΤΟΥΣ	Υπόλοιπο προς ανάλωση
2003	431,80	0,00	0,00	0,00	0,00	146,00	0,00	146,00	285,80	0,00	285,80
2004	463,74	0,00	0,00	0,00	0,00	146,00	0,00	146,00	317,74	285,80	603,54
2005	8.669,88	0,00	0,00	0,00	0,00	195,02	0,00	195,02	8.474,86	317,74	8.792,60

2006	5.999,19	0,00	0,00	0,00	0,00	17.146,22	0,00	17.146,22	-11.147,03	0,00	0,00
2007	4.736,69	727,45	0,00	0,00	0,00	0,00	9.900,00	10.627,45	-5.890,76	0,00	0,00
2008	15.083,11	2.407,72	11.590,00	335,47	602,34	281,40	0,00	15.216,93	-133,82	0,00	0,00
2009	21.499,53	3.973,89	0,00	301,57	0,00	2.895,33	0,00	7.170,79	14.328,74	0,00	14.328,74
2010	54.257,44	3.851,25	0,00	12.923,62	0,00	1.127,70	0,00	17.902,57	36.354,87	14.328,74	50.683,61
2011	48.875,47	6.814,75	0,00	7.026,46	1.780,00	7.705,80	0,00	23.327,01	25.548,46	50.683,61	76.232,07
2012	37.737,14	4.911,03	11.000,00	9.065,96	3.370,54	5.056,47	0,00	33.404,00	4.333,14	76.232,07	80.565,21
2013	40.894,03	1.725,30	0,00	4.885,65	5.495,85	18.030,03	0,00	30.136,83	10.757,20	80.565,21	91.322,41
2014	57.492,65	1.192,37	19.000,00	4.403,03	5.495,85	9.003,13	0,00	39.094,38	18.398,27	91.322,41	109.720,68
2015	70.826,71	2.221,92	0,00	1.394,17	13.339,32	8.876,83	0,00	25.832,24	44.994,47	109.720,68	154.715,15
2016	11.258,79	1.178,94	0,00	755,56	0,00	9.434,14	0,00	11.368,64	-109,85	154.715,15	154.605,30
2017	8.769,00	1.360,17	0,00	40.727,73	0,00	8.416,49	0,00	50.504,39	-41.735,39	154.605,30	112.869,91
2018	8.691,00	2.146,36	0,00	19.819,31	0,00	6.372,63	0,00	28.338,30	-19.647,30	112.869,91	93.222,61
2019	11.028,38	3.027,45	0,00	9.332,33	0,00	20.615,04	0,00	32.974,82	-21.946,44	93.222,61	71.276,17

Το ανωτέρω ποσό συγκρινόμενο με τα υπόλοιπα τραπεζικών διαθεσίμων επιμεριζόμενα κατά το ποσοστό που του αναλογούν την 31/12/2019 ύψους 59.684,63 ευρώ, περιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προαναφερθείσα οδηγία της Διοίκησης στο ποσό των 11.591,54 ευρώ και συνεπώς δύναται να ληφθεί υπόψη στην στήλη ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ και συγκεκριμένα στο πεδίο «Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης» και να περιορίσει την διαφορά του ελέγχου στο υπό κρίση φορολογικό έτος κατά το ανωτέρω ποσό, ήτοι από το ποσό των 58.666,49 στο ποσό των 47.074,95 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα Απόφαση οι τελικές διαφορές εισοδήματος έχουν ως εξής:

	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)
Φορολογικό έτος	Συνολικό καθαρό οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα δήλωσης	Συνολικό καθαρό οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών ΔΕΔ	Προσδιορισμός Εισοδήματος ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)	Συνολικό καθαρό οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει ΔΕΔ (δ) = μέγιστο {(α),(β),(γ)}	Διαφορά δήλωσης βάσει ΔΕΔ (ε) = {(α)-(δ)}
2020	8.195,30	55.271,25	0,00	55.271,25	47.075,95
2021	21.873,05	249.352,52	9.042,60	249.352,52	227.479,47

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, ο προσφεύγων, ως έχων το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ, δεν προσκόμισε πλην των ανωτέρω κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο που να ανατρέπει τα λοιπά πορίσματα του ελέγχου.

Επειδή, κατά τα λοιπά η από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής είναι σαφής, ειδική και επαρκής, καθώς αναφέρει αναλυτικά όλα τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν, τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και τις διατάξεις που λήφθηκαν υπόψη κατά τον προσδιορισμό του φόρου και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, και την τροποποίηση της με αριθμ. φορολογικού έτους 2019 και την επικύρωση της με αριθμ..... προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικών ετών 2020 και 2021 αντίστοιχα.

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

Α) Φορολογικό έτος 2020

	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	7.756,18		7.756,18		7.756,18		0,00
Τόκοι-Μερίσματα	439,12		439,12		439,12		0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα- προσαύξηση			58.666,49		47.074,95		47.074,95
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00		0,00		0,00		0,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	0,00		0,00		0,00		0,00
Συνολικό εισόδημα	8.195,30	0,00	66.861,79	0,00	55.270,25	0,00	47.074,95
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	8.195,30	0,00	66.861,79	0,00	55.270,25	0,00	47.074,95
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	8.195,30	0,00	66.861,79	0,00	55.270,25	0,00	47.074,95
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	8.195,30	0,00	66.861,79	0,00	55.270,25	0,00	47.074,95

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2020 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Εισόδημα	8.195,30	0,00	66.861,79	0,00	55.270,25	0,00	47.074,95
Φόρος κλίμακας	1.229,30	0,00	20.589,24	0,00	16.764,03	0,00	15.534,73
Μείωση φόρου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	1.229,30	0,00	20.589,24	0,00	16.764,03	0,00	15.534,73
B. Μείον							0,00
1. φόρος που παρακρατήθηκε από							0,00
α. Τόκους -μερίσματα- δικαιώματα	65,87	0,00	65,87	0,00	65,87	0,00	0,00
β. επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
γ. Μισθωτή εργασία- συντάξεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.φορος που προκαταβλήθηκε							0,00
α. Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ.έτος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ε. αλλοδαπής προέλευσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	1.163,43	0,00	20.523,37	0,00	16.698,16	0,00	15.534,73
Γ. Πλέον							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	9,00	0,00	9,00	0,00	9,00	0,00	0,00
3. Εισφορά υπερ. ΟΓΑ	1,80	0,00	1,80	0,00	1,80	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ (54 ΝΕΟΥ ΚΦΔ Ν.5104/2024)			9.679,97	0,00	7.767,37	0,00	7.767,37
Γενικό Σύνολο	1.174,23	0,00	30.214,14	0,00	24.476,33	0,00	23.302,10
Διαφορά συμψηφισμού	0,00		0,00		0,00		0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	1.174,23		30.214,14		24.476,33		23.302,10
πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00						0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	0,00		0,00		0,00		
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	1.174,23		30.214,14		24.476,33		23.302,10

(τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

Β) Φορολογικό έτος 2021

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	21.873,05	249.352,52	249.352,52	227.479,47
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.812,79	77.881,02	77.881,02	75.068,23
Προκαταβολή φόρου		795,26	795,26	795,26	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		9,00	9,00	9,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		1,80	1,80	1,80	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			37.534,12	37.534,12	37.534,12
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		3.618,85	116.221,20	116.221,20	112.602,35

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.