



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αθήνα, 15/05/2025

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1548

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : : 213 1312 350

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 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'1440/27-04-2017).

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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022)».

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης «..... του, με ΑΦΜ:, που εδρεύει στην, επί της οδού, κατά:

- της υπ' αριθ. /13-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της υπ' αριθ. /13-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και της οικείας από 13-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **15/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ:, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. /13-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 53.962,99€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024) ποσού 26.981,50€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 15.135,24€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 96.079,73€.

- Με την υπ' αριθ. /13-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 17.964,59€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024) ποσού 8.982,30€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.480,24€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 30.427,13€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, εδράζονται επί της από 13-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει την υπ' αριθ./19-04-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ν.4172/2013 και της Α.1293/23-07-2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά το υπ' αριθμ. πρωτ./14-05-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο ζητήθηκαν, μεταξύ άλλων, ακριβή αντίγραφα των τηρηθέντων λογιστικών βιβλίων καθώς και τα εκδοθέντα και ληφθέντα λογιστικά στοιχεία για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Ανταποκρινόμενη στο ως άνω αίτημα, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία που αιτήθηκε ο έλεγχος, των υπό κρίση χρήσεων.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου διενεργήθηκε επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους είναι δικαιούχος/συνδικαιούχος η προσφεύγουσα, για το χρονικό διάστημα 01/01/2018-31/12/2019, που περιήλθαν στην ελεγκτική αρχή σε ηλεκτρονική μορφή από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.), κατόπιν σχετικού αιτήματος της Υπηρεσίας. Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, ο έλεγχος κατέληξε σε συγκεκριμένο πλήθος πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, για τα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019, που δεν συσχετίστηκαν με προγενέστερες χρεώσεις και τις οποίες χαρακτήρισε «πρωτογενείς», που φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του Ν. 4987/2022, και ανέρχονται:

Φορολογικό έτος	2018	2019
Καταθέσεις σε μετρητά για τις οποίες συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 § 4 του Ν. 4172/2013	120.810,00€	17.100,00€

Επιπλέον, ο έλεγχος απέστειλε μέσω της με αριθ./12-6-2024 επιστολής του, τα έντυπα «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης –μεταβολές – υποχρεώσεις» και «Πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων» τα οποία η ελεγχόμενη επέστρεψε συμπληρωμένα.

Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και δεδομένου ότι το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών της δαπανών διαβίωσης, ο έλεγχος έκρινε πως συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Κατόπιν της από 29/07/2024 εισήγησης, επιλέχθηκε ως έμμεση μέθοδος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, η τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών με μετρητά, με την υπ' αριθ./2024 Απόφαση του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με την οποία μέθοδο προσδιορίστηκε συνολικό φορολογητέο εισόδημα ύψους 243.619,67€ και 68,641,19€ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του με αριθμό/05-08-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις της εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών.

Επί του προαναφερόμενου Σ.Δ.Ε., η προσφεύγουσα υπέβαλε τις απόψεις της με τα με αριθ. πρωτ./01-10-2024 και/02-10-2024 υπομνήματά της και αφού ελήφθησαν υπόψη, συντάχθηκε η από 13/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η προσφεύγουσα, με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παράνομη η κρίση του ελέγχου για τις πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία,
- Μη πλήρωση των προϋποθέσεων εφαρμογής των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 32 του ν. 5104/2024 περί εφαρμογής από την υπηρεσία σας της έμμεσης τεχνικής ελέγχου «τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά» - Ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση των επίμαχων διατάξεων,
- Παράβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης ως προς την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής των «τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά». Η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης ούτε την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως πλαίσιο σύμφωνα με το οποίο έχει ενεργήσει η φορολογική διοίκηση, εν προκειμένω το 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, 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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως 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 Κ.Φ.Δ., ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή

δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή

ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή

στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.

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, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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 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».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10-05-2013 «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων»:

«ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Ορίζουμε το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα:

- της ανάλυσης ρευστότητας (*source and application of funds method*),
- της καθαρής θέσης (*net worth method*) και
- των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (*bank deposits and cash expenditure method*)

Άρθρο 9

Παροχή στοιχείων

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. 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 το εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις από τρίτους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών μπορεί να απαιτηθεί η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5000) ευρώ.

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1171/04-07-2013, με θέμα «Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων»:

«Με την απόφαση ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, όπως δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ.1136/Β710-5-2013 και ΦΕΚ.1199/Β716-5-2013, καθορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου παράλληλα με τις ισχύουσες διατάξεις περί τακτικού ελέγχου του ΚΦΕ. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προκειμένου να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα, αξιοποιούν κάθε στοιχείο ή πληροφορία που διαθέτει η υπηρεσία ή μπορεί να συλλεχθεί για τον φορολογούμενο τον/την σύζυγο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτών και το οποίο μπορεί να αφορά κάθε μορφή εσόδων ή δαπανών. Σκοπός είναι να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο το πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου το οποίο είτε έχει αναλωθεί σε αγορές και δαπάνες ή έχει χρησιμοποιηθεί προκειμένου να προσαυξηθεί η περιουσιακή του κατάσταση.

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

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 της απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

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

α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία

β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων

γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο

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

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

Παράδειγμα: Αν η ελεγχόμενη περίοδος είναι από 1/1/2003 έως την 31/12/2010 θα συμπληρωθούν τα έντυπα με ημερομηνίες 1/1/2003 και 31/12/2010.

Ειδικά σε περιπτώσεις όπου προκύπτει σημαντική απόκλιση στα περιουσιακά στοιχεία (κάθε μορφής) που αναγράφηκαν στα αντίστοιχα έντυπα έναρξης-λήξης της ελεγχόμενης περιόδου θα επιδίδονται στο φορολογούμενο προς συμπλήρωση έντυπα για τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης.

Αν τα ελεγχόμενα έτη δεν είναι συνεχή θα συμπληρωθούν έντυπα για την έναρξη και τη λήξη κάθε διαχειριστικής περιόδου.

Για την απόδειξη των αναγραφόμενων στο έντυπο περιουσιακών στοιχείων ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει όλα τα σχετικά έγγραφα/ δικαιολογητικά που αποδεικνύουν την ακρίβεια των αναγραφέντων στοιχείων, όπως τίτλους ή συμβόλαια αγοράς ακίνητης περιουσίας, αποδεικτικά έγγραφα ανέγερσης ακινήτων (άδεια οικοδομής, νομιμοποιήσεις, ΕΚΚΟ και λοιπά έγγραφα που μπορούν να υποστηρίξουν τα αναγραφόμενα για την ακίνητη περιουσία), τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των κινητών μέσων, τίτλους ή συμβόλαια ή πράξεις απόκτησης συμμετοχών και λοιπών χρεογράφων, βεβαιώσει/πιστοποιητικά ή αντίγραφο βιβλιαρίου καταθέσεων ενημερωμένο με τα διαθέσιμα ποσά κατά την έναρξη ή λήξη της ελεγχόμενης χρήσης και τους δικαιούχους των ποσών αυτών, τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των λοιπών επενδυτικών στοιχείων (έργων τέχνης, συλλογών, τιμαλφών και λοιπών στοιχείων αξίας εκάστου 5000 ευρώ και άνω), έγγραφα που να υποστηρίξουν τις τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων (ονόματα, ποσά κ.λπ.).

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

β) Το έντυπο ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών - υποχρεώσεων επιδίδεται στο φορολογούμενο σε ένα (1) αντίτυπο, επί του οποίου παρέχει στοιχεία για όλα τα έτη για τα οποία ελέγχεται.

Στο έντυπο αυτό παρέχονται πληροφορίες για τον τρόπο διαβίωσης του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, για τις μεταβολές των περιουσιακών τους στοιχείων και για τις υφιστάμενες υποχρεώσεις τους για όλα τα ελεγχόμενα έτη.

γ) Το έντυπο Επιστολή προς το φορολογούμενο συνοδεύει υποχρεωτικά τα δύο προηγούμενα έντυπα, περιέχει την προθεσμία που δίδεται στο φορολογούμενο για συμπλήρωση αυτών και την πράξη κοινοποίησης».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1270/24-12-2013, με θέμα «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου», ορίζεται:

«[...]

3. Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωσή τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις και τα διαθέσιμα σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς και τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει τα έσοδα του φορολογουμένου αναλύοντας τις τραπεζικές καταθέσεις και τις δαπάνες με χρήση μετρητών σε διάφορες συναλλαγές.

Συγκεκριμένα:

1. Προσδιορίζονται οι συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης περιόδου, στις περιπτώσεις που υπάρχει άνοιγμα λογαριασμών. Περιλαμβάνονται οι πιστωτικές κινήσεις σε

λογαριασμό/ούς που αφορούν καθαρές καταθέσεις και έμμεσες καταθετικές πράξεις (Προσωρινές καταθέσεις προς εξόφληση υποχρεώσεων, όπως δάνεια κ.λπ. πράξεις).

Στις περιπτώσεις όπου δεν έχει πραγματοποιηθεί άνοιγμα λογαριασμών, οι συνολικές τραπεζικές καταθέσεις λαμβάνονται ως η διαφορά υπολοίπου τέλους μείον αρχή χρήσης. Επισημαίνεται ότι η τεχνική παράγει ανεπαρκή/ελλιπή/μη ασφαλή αποτελέσματα στις περιπτώσεις μη ανοίγματος λογαριασμών. Στις περιπτώσεις που χρησιμοποιείται η διαφορά υπολοίπου τέλους-αρχής, η τυχόν προκύπτουσα αρνητική διαφορά δεν αναγράφεται επί του εντύπου.

2. Αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά στους πιο πάνω λογαριασμούς που αφορούν: 2.1. Μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα.

2.2. Ποσά από εκταμίευση δανείων.

2.3. Συμψηφιστικές κινήσεις μεταξύ λογαριασμών του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών.

2.4. Συναλλαγές, μεταφορές και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις.

3. Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται:

3.1. Δαπάνες επιχειρηματικές/επαγγελματικές (εξοφληθείσες με μετρητά).

3.2. Αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας (εξοφληθείσες με μετρητά).

3.3. Αγορές περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών, επαγγελματικών (εξοφληθείσες με μετρητά).

3.4. Προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες (εξοφληθείσες με μετρητά).

3.5. Καταβληθέντες φόροι, εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής (εξοφληθέντες με μετρητά).

3.6. Αποπληρωμή / μείωση χρεών με μετρητά

3.7. Αύξηση/μείωση διαθεσίμων μετρητών ελεγχόμενης περιόδου. Η μείωση διαθεσίμων μετρητών τίθεται με αρνητικό πρόσημο, (παράδειγμα: 31/12/2003 μετρητά 15.000 ευρώ. 31/12/2004 διαθέσιμα μετρητά 12.000 ευρώ. Στην χρήση 2004 θα καταχωρηθεί το ποσό - 3.000 ευρώ).

3.8. Λοιπές καταβολές σε μετρητά.

Συμπεριλαμβάνονται περιπτώσεις μείωσης των λογαριασμών πληρωτέων που εξοφλούνται με μετρητά.

Παρατήρηση: Τα επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία αφορούν μόνο περίπτωση ατομικής επιχείρησης.

4. Το νέο Υπόλοιπο των καθαρών Τραπεζικών καταθέσεων μειώνεται με τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς και με την αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων. Αυξάνεται με την μείωση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων, και με την αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών ή μειώνεται με την μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών. [...]

5. Το νέο Υπόλοιπο, όπως αναμορφώθηκε, αποτελεί το βάσει τεχνικής συνολικό εισόδημα προς φορολόγηση. Το Εισόδημα αυτό συγκρίνεται με το Ακαθάριστο Εισόδημα του ελεγχόμενου καθώς και με το σύνολο των λοιπών εισοδημάτων του ελεγχόμενου και του/της συζύγου αυτού.

Η θετική προκύπτουσα διαφορά ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της απόφασης ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας Α.Υ.Ο.

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

1) Στις περιπτώσεις όπου οι ελεγχόμενοι έχουν υπαχθεί στις διατάξεις περί αυτοελέγχου (άρθρα 13-17 Ν 3296/2004), τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη που προσδιορίστηκαν με τις

διατάξεις αυτές, λαμβάνονται προς σύγκριση με τα προκύπτοντα από την εφαρμογή των τεχνικών αποτελέσματα.

2) Σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.ΥΟ ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013 εφαρμόζονται και οι τρεις τεχνικές ελέγχου και επιλέγεται μία τεχνική ελέγχου για όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις που είναι προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον.

3) Όταν από στοιχεία που έχουν περιέλθει στην διάθεση της Ελεγκτικής Υπηρεσίας, προκύπτει μεταφορά χρηματικών ποσών στο εξωτερικό (έμβασμα) κατά την διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (αρχικός/κοί δικαιούχος/χοι του/των λογαριασμού/νων από τον οποίο εκταμιεύτηκε το έμβασμα) και διαπιστωθεί από τα υπόλοιπα στις 31/12/ εκάστου έτους των τραπεζικών λογαριασμών σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της Ελλάδας και του Εξωτερικού, ότι ο τελικός/κοι αποδέκτης/τες του εμβάσματος στο εξωτερικό είναι πρόσωπο διάφορο των αρχικών δικαιούχων του εμβάσματος, ο ελεγχόμενος πρέπει να παρέχει στοιχεία που να αποδεικνύουν την πορεία του εμβάσματος στο εξωτερικό, δηλ. σε ποιον λογαριασμό μεταφερθήκαν και για ποιο λόγο (πχ δανεισμός τρίτου, εξόφληση υποχρεώσεων στο εξωτερικό κλπ), ώστε να συμπεριληφθούν στις κατάλληλες ενδείξεις των εμμέσων τεχνικών.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο ελεγχόμενος/νη δεν παρέχει κανένα στοιχείο για την πορεία του εμβάσματος στο εξωτερικό, τότε για την εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών θα καταχωρείται για την τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας στην στήλη Αναλώσεις κεφαλαίων /εσόδων στην γραμμή (16) «Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων», για δε την τεχνική της Καθαρής Θέσης στον πίνακα της Καθαρής Θέσης καταχωρείται στην ένδειξη «Λοιπές δαπάνες /αγορές».

4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμοδία Δ.Ο.Υ. κ.λπ.) .Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους.

Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ όψιν εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

5) Ως προς τις δαπάνες που αφορούν δίκτυα κοινής ωφέλειας, σταθερή /κινητή τηλεφωνία, δίδακτρα ιδιωτικών σχολείων - κολλεγίων, ασφάλιστρα ΕΙΧ αυτοκινήτων, δικύκλων, ασφαλιστικά προγράμματα ζωής, υγείας, συνταξιοδότησης, κ.λπ., ασφάλιστρα ακίνητων, κινητών περιουσιακών στοιχείων, σε περίπτωση μη αναγραφής ποσού στο ερωτηματολόγιο, ούτε προσκόμισης στοιχείων που να αποδεικνύουν το ποσό της δαπάνης, θα καλείται ο ελεγχόμενος να συμπληρώσει υπεύθυνη δήλωση και να δηλώσει το ποσό της δαπάνης για κάθε ελεγχόμενο έτος. Ο έλεγχος δύναται να επαληθεύσει τα στοιχεία ή να ζητά αυτά από τις αρμόδιες υπηρεσίες σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

6) Ως προς την δαπάνη μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αυτές συμπληρώθηκαν στο Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις, ο ελεγχόμενος υποχρεούται να παράσχει στοιχεία που αφορούν την σχετική δαπάνη λόγω της χρήσης πιστωτικών καρτών προσκομίζονται τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος δύναται να ζητά τέτοια στοιχεία από τις αρμόδια πιστωτικά ιδρύματα σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

7) Ο ελεγχόμενος (επιτηδευματίας) θα καλείται να παράσχει στοιχεία σε σχέση με τα υπόλοιπα απαιτήσεων/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες (επαγγελματικές προσωπικές) κ.λπ. καθώς και των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό.

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

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

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

Επειδή, στην 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», ορίζεται:

«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.

[....]

2.3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωση τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις.

Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς.

Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/ μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα.

Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

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

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

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

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

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

- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν

παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάσει τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

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

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

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

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

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/Κ.Φ.Α.Σ.,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Άρθρο 4

Επιλογή υποθέσεων.

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

Άρθρο 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

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

(Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1094/7.4.2014)

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία.

Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.

Άρθρο 6

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013).

Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7

Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/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 αποκρουθείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου 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 φορολογουμένου 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 φορολογουμένου 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 φορολογουμένου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε

ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10

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

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

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

Άρθρο 11

Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

Άρθρο 12

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο.

Άρθρο 13

Από την δημοσίευση της παρούσας απόφασης κάθε διάταξη της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. που έρχεται σε αντίθεση με αυτήν παύει να ισχύει».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1094/2014, με θέμα «Τροποποίηση της ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων», ορίζεται:

«Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (ΦΕΚ 474 τ. Β /25-2-2014) αντικαθίσταται ως εξής:
«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή, με την Ε. 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013», ορίζεται:

«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.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. 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.

B. 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.».

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, από το έλεγχο κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, γιατί το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών της δαπανών διαβίωσης, και ως καταλληλότερη μέθοδος για τον εντοπισμό μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, μετά από την από 29/07/2024 εισήγηση του ελέγχου και την με αριθ. πρωτ./2024 Απόφαση του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κρίθηκε ως καταλληλότερη η τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών με μετρητά, προσδιορίζοντας τη φορολογητέα ύλη της προσφεύγουσας των φορολογικών ετών 2018 και 2019, ως ακολούθως:

		ΟΡΙΣΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
		ΕΛΕΓΧΟΥ	
ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ		ΧΡΗΣΗ 2018	ΧΡΗΣΗ 2019
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ (ελεγχόμενης περιόδου)	499.257,89 €	178.184,40 €
μείον	ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ (..... έσοδο από πώληση, έσοδο από ΕΟΠΥΥ, τέλος χαρτοσήμου ενοικίου)	25.200,00 €	489,58 €
μείον	ΠΟΣΑ ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗΣ ΔΑΝΕΙΩΝ	0,00 €	
μείον	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΕΣ ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΜΕΤΑΞΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	38.158,00 €	16.290,00 €
μείον	ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ, ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΚΛΠ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΚΑΘΑΡΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ (ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟΙ)	1.200,00 €	
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	434.699,89 €	161.404,82 €
μείον	ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΕΤΑΙΡΕΙΑ "....."	107.810,64 €	550,00 €
μείον	Κατάθεση που αφορά Τιμολόγιο	4.030,00 €	
μείον	ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΠ	58.251,98 €	46.762,47 €
μείον	ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ.Π.	13.350,00 €	16.516,00 €
μείον	Ποσά που αναλογούν στους συνδικαιούχους των λογαριασμών	1.550,00 €	26.655,00 €
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ	249.707,27 €	70.921,35 €
πλέον	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (μετρητοίς)		
πλέον	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ, ΠΡΩΤΩΝ ΒΟΗΘ. ΥΛΩΝ ΚΛΠ. ΕΙΔΩΝ (μετρητοίς)		
πλέον	ΑΓΟΡΕΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ (μετρητοίς)		
πλέον	ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ/ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (μετρητοίς)		
πλέον	ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ, ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ (μετρητοίς)		16.328,96 €
πλέον	ΑΠΟΠΛΗΡΩΜΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΧΡΕΩΝ με μετρητά		
πλέον	ΑΥΞΗΣΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ	-3.000,00 €	

		ΟΡΙΣΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
		ΕΛΕΓΧΟΥ	
ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ		ΧΡΗΣΗ 2018	ΧΡΗΣΗ 2019
	ΠΕΡΙΟΔΟΥ		
πλέον	ΛΟΙΠΕΣ ΚΑΤΑΒΟΛΕΣ σε μετρητά		
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΤΑΤΕΘΕΙΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	246.707,27 €	87.250,31 €
μείον	ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ (π.χ. δάνεια, δωρεές, επιστροφές φόρων κ.λπ.)		245,62 €
μείον	ΑΥΞΗΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΕΝΑΝΤΙ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΟΜΕΝΟΥ/ΝΩΝ ΕΤΟΥΣ/ΩΝ		1.000,00 €
πλέον	ΜΕΙΩΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΕΝΑΝΤΙ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΟΜΕΝΟΥ/ΝΩΝ ΕΤΟΥΣ/ΩΝ		
πλέον	ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ (π.χ. πωλήσεις με πίστωση)	16.120,00 €	
μείον	ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ (π.χ. πωλήσεις με πίστωση)		16.120,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΗΣΙΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ (Α)	262.827,27 €	69.884,69 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΔΣΚΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΟΥ ΦΠΑ) (Β1)	86.924,00 €	496,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ (Β2) πλην της επιχειρηματικής δραστηριότητας	4.801,41 €	14.950,54 €
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	91.725,41 €	15.446,54 €
	ΔΙΑΦΟΡΑ (Α) – (Β1) – (Β2)	171.101,86 €	54.438,15 €

Επειδή, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος. Συγκεκριμένα:

Φορολογικό Έτος	2018	2019
Μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη	171.101,86 €	54.438,15 €
Συνολικό Δηλωθέν Εισόδημα	72.517,81 €	14.203,04 €
Καθαρό Φορολογητέο Εισόδημα	243.619,67 €	68.641,19 €

Επειδή, από τη σύγκριση του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος που προέκυψε βάσει των έμμεσων τεχνικών, με εκείνο που προέκυψε βάσει των γενικών διατάξεων, ο έλεγχος έλαβε υπόψη το εισόδημα που προσδιορίστηκε με βάση τις έμμεσες τεχνικές, ως το μεγαλύτερο μεταξύ των δύο, όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)			ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (Β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ (Γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Ε) = μέγιστο [(Α), (Β), (Γ)]	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (Ζ) = [(Α) -(Ε)]
	Συνολικό Δηλωθέν	Προστ.Δια φ. ΑΥΠΚ. Δαπανών	Φορολογητέο Εισόδημα				
2018	72.517,81	5.556,93	78.074,74	198.924,74	243.619,67	243.619,67	165.544,93
2019	14.203,04	0	14.203,04	31.303,04	68.641,19	68.641,19	54.438,15

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η καταλογιζόμενη εκ του ελέγχου μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ποσού 165.544,93 ευρώ και ποσού 54.438,15 ευρώ στα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, προέρχεται από ποσά μετρητών τα οποία ευρίσκονταν στην κατοχή της από εισοδήματα του «εν διαστάσει» συζύγου της.

Επειδή, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την επιλεγμένη έμμεση τεχνική, όπως προκύπτει στον ανωτέρω πίνακα «» της της οικείας έκθεσης ελέγχου, έλαβε υπόψη το σύνολο των ποσών που κατατέθηκαν σε κάθε μορφής χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, από τα οποία εξαίρεσε πιστώσεις που δικαιολογήθηκαν ενώπιον του ελέγχου, με βάση στοιχεία που συνέλεξε ο έλεγχος από όλες τις διαθέσιμες πηγές και συστήματα πληροφόρησης της ΑΑΔΕ.

Επειδή, ο έλεγχος απέστειλε μέσω της με αριθ./12-6-2024 επιστολής του, τα έντυπα «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης –μεταβολές – υποχρεώσεις» και «Πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων» τα οποία η ελεγχόμενη επέστρεψε συμπληρωμένα.

Επειδή, για τον υπολογισμό του πραγματικά διαθέσιμου κεφαλαίου κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης περιόδου (1/1/2018), ο έλεγχος έκανε δεκτό το σύνολο μετρητών κατά δήλωση της προσφεύγουσας ,το ποσό των 3.000,00 ευρώ, το οποίο και δεν μετέβαλε η ελεγχόμενη μέχρι την έκδοση των οριστικών πράξεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται την ύπαρξη μεγαλύτερου ποσού μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος, από αυτό που δηλώθηκε κατά την διάρκεια του ελέγχου, στα οποία είχε πρόσβαση και τα οποία προέρχονταν από εισοδήματα του «εν διαστάσει» συζύγου της.

Επειδή, η προσφεύγουσα, τόσο με την ενδικοφανή προσφυγή της όσο και στο αριθ. πρωτ/1-10-2024 υπόμνημά της επικαλείται τα εξής:

«ότι η διαδρομή του χρήματος που καταλήγει να κατατίθεται ως μετρητά στους λογαριασμούς της ξεκινά από την είσπραξη τιμολογίου της ετερόρρυθμης μεσιτικής επιχείρησης του συζύγου «.....» με κατάθεση από τον πελάτη στον επαγγελματικό λογαριασμό της ετερόρρυθμης εταιρείας (αριθ. λογ/σμού) και στη συνέχεια μεταφορά ποσού στον προσωπικό λογαριασμό του συζύγου (αριθ. λογ/σμού) και κατόπιν ανάληψη από τον λογαριασμό του και κατάθεση στον λογαριασμό της ελεγχόμενης. Ως εκ τούτου, η ελεγχόμενη υποστηρίζει ότι το προϊόν των εν λόγω καταθέσεων ανήκει στο σύζυγό της και την εταιρεία του

και ότι προέρχεται από τα τιμολογημένα έσοδα της εταιρείας του συζύγου.» (σελ. 20 της έκθεσης ελέγχου)

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, ήτοι τις κινήσεις του υπ' αριθμ. -..... προσωπικού λογαριασμού του «εν διαστάσει» συζύγου της, τόσο κατά την διάρκεια του ελέγχου, όσο και με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό της ότι ο «εν διαστάσει» σύζυγος προέβαινε αρχικώς σε αναλήψεις από τον προσωπικό του λογαριασμό και στη συνέχεια σε αντίστοιχες ισόποσες επανακαταθέσεις στον λογαριασμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, ο έλεγχος επαλήθευσε την πηγή και την αιτία καταθέσεων που πραγματοποιούνταν στον λογαριασμό της προσφεύγουσας από την εταιρία συνολικού ποσού 120.050€ για το έτος 2018 και 2.660€ για το 2019 καταλήγοντας ότι:

«Με βάση όλα τα παραπάνω, [...] ο έλεγχος έκρινε ότι από το σύνολο των πιστώσεων από την εταιρεία ύψους 120.050,00 € στο φορολογικό έτος 2018 το ποσό των 107.810,64 ευρώ συνιστά πιστώσεις γνωστής πηγής και γνωστής αιτίας προέλευσης και δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, επομένως τις αφαίρεσε ως δικαιολογημένες από το καθαρό υπόλοιπο των τραπεζικών καταθέσεων. Αντίστοιχα, αφαίρεσε το ποσό των 550,00 ευρώ στο φορολογικό έτος 2019.»

Επειδή, στην από 22/01/2025 έκθεση απόψεων, ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, όσα εξ αυτών αφορούν την ελεγχόμενη ατομικώς κατά τα κρίσιμα έτη 2018 και 2019, ήταν ήδη στη διάθεση του ελέγχου (π.χ. τα τιμολόγια του 2018, η κίνηση τραπεζικού λογαριασμού της ελεγχόμενης) και επομένως έχουν ήδη κριθεί και αξιολογηθεί, δίχως να μεταβάλλουν τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα αυτού. Εν αντιθέσει, όσα εκ των συνυποβαλλόμενων αναφέρονται σε τρίτα πρόσωπα, τον «εν διαστάσει» σύζυγό της ή την εταιρεία στην οποία αυτός συμμετέχει, αυτά αφορούν διαφορετικά των κρινόμενων φορολογικά έτη, ενώ δεν συνοδεύονται από λοιπά αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης αυτών.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίζει κανένα νέο αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού της ότι οι καταθέσεις που βρέθηκαν στους λογαριασμούς της και δεν αιτιολογήθηκαν από αυτήν κατά την διάρκεια του ελέγχου προέρχονται από εξόφληση σε μετρητά τιμολογίων της εταιρείας του εν διαστάσει» συζύγου της, και κατά παράβαση της διάταξης του άρ. 23 περ. β. του Ν-4172/2013 σύμφωνα με την οποία συναλλαγές μεγαλύτερες των 500€ εξοφλούνται αποκλειστικώς με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, προκειμένου να αναγνωριστούν και φορολογικά ως εκπιπτόμενες δαπάνες των προμηθευτών της εταιρείας του συζύγου.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία με τα υπ' αριθμ. πρωτ./01-10-2024 και/02-10-2024 υπομνήματά της και αναμόρφωσε τις αρχικές του διαπιστώσεις αφαιρώντας τις σχετικές πιστώσεις ως δικαιολογημένες.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή από τα οποία να προκύπτει η πραγματική προέλευση των κατατεθειμένων ποσών στους τραπεζικούς της λογαριασμούς των χρήσεων 2018 και 2019.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα υπήχθη στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου της παρ. 2 του άρθ. 28 του ν. 4172/2013, καθώς αφενός μεν δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου, αφετέρου δε δεν τεκμηριώνεται η καταλληλότητα της μεθόδου σε σχέση με άλλες και δεν αιτιολογείται η εφαρμογή της.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, δυνάμει της υπ' αριθ...../19-04-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε στην επιχείρηση της προσφεύγουσας μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών της δαπανών διαβίωσης, σύμφωνα με παρ. 4 του αρθ. 2 της ΠΟΛ. 1050/2014.

Επειδή, η υποχρέωση της φορολογικής αρχής στην περίπτωση που επιλέγει για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου, την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024), είναι η έκδοση σχετικής Αποιολογημένης Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικού Κέντρου από κοινού με τον Υποδιευθυντή και τον Προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου για συγκεκριμένη τεχνική ελέγχου, η οποία και εκδόθηκε στις 29/07/2024.

Επειδή, στην από 29/07/2024 Εισήγηση για επιλογή μεθόδου έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτού του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ως προς την επιλογή της προσφορότερης, στην υπό κρίση υπόθεση, μεθόδου του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά, αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...], βάσει των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 της με αριθμό Α.1008/20-01-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθώς και των ερμηνευτικών με αριθμό Ε.2015/2020 & Ε.2016/2020 εγκυκλίων, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη και αξιολογώντας τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, ήτοι:

- τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ,
- τις πληροφορίες που είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος από το ηλεκτρονικό σύστημα της ΑΑΔΕ (taxis, ELENXIS),
- τα δεδομένα και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης,
- τη διαπίστωση ενδείξεων ύπαρξης μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας,
- το γεγονός ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ.2 του άρθρου 28 ν.4172/2013,

εισηγείται τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και κρίνει ότι η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται

από τις διατάξεις του άρθρου 32- Ν-5104/2024 είναι η μέθοδος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά, όπως αυτή περιγράφεται στην με αριθμό Α.1008/27-01-2020 απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. και στις αριθ. Ε.2015/2020 και Ε.2016/2020 ερμηνευτικές εγκυκλίους με τις οποίες εξειδικεύονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (ως άρθρο 85 ν.5104/2024).».

Επειδή, εν προκειμένω προέκυψε προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσας, όπως αυτή αποτυπώθηκε αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, προκύπτει ότι υφίστανται όλες οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις για την εισήγηση, την απόφαση αλλά και στη συνέχεια της εφαρμογής της επιλεγείσας τεχνικής έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στην από 13/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **15/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ:, και την επικύρωση

- της υπ' αριθ. /13-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της υπ' αριθ. /13-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/13-12-2024) φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	78.074,74	243.619,67	243.619,67	165.544,93
	της συζύγου				
Υπόλοιπο Φόρου	Πιστωτικό ποσό				53.962,99
	Χρεωστικό ποσό	5.012,07	58.975,06	58.975,06	
Προκαταβολή φόρου		26.081,00	26.081,00	26.081,00	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			26.981,50	26.981,50	26.981,50
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		4.377,73	19.512,97	19.512,97	15.135,24
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	35.470,80	131.550,53	131.550,53	96.079,73
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/13-12-2024) φορολογικού έτους 2019.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	14.203,04	68.641,19	68.641,19	54.438,15
	της συζύγου				
Υπόλοιπο Φόρου	Πιστωτικό ποσό	23.510,12	5.545,53	5.545,53	17.964,59
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		300,00	300,00	300,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		60,00	60,00	60,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			8.982,30	8.982,30	8.982,30
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		48,47	3.528,71	3.528,71	3.480,24
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		23.101,65	23.101,65	23.101,65	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		30.427,13	30.427,13	30.427,13
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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