



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 30-9-2020

Αριθμός απόφασης: 2001

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της με αριθμό Α.1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 27-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της με αριθμό/ 24-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013, της με αριθμό/ 24-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, της με αριθμό/ 24-12-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2019 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/ 24-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013, την με αριθμό/ 24-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, την με αριθμό/ 24-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2019 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση ή επανεξέταση, καθώς και την από 24-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/ 24-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 84.579,50€, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας 42.289,75€, πλέον τόκων άρθρου 53 ν.4174/2013 44.454,99€, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης 10.683,87€, ήτοι 182.008,11€.

Με την με αριθμό/ 24-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 15.058,40€, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας 7.529,20€, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης 1.825,26€, ήτοι 24.412,86€.

Με την με αριθμό/24-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2019 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1 ν.4174/2013 στον προσφεύγοντα ποσού 250€ για μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών/ στοιχείων.

Οι προβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 24-12-2019 έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2019 εντολής ελέγχου, όπως τροποποιήθηκε με τις προσθήκες των άρθρων περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου και προσθήκης ελεγκτών. Ο έλεγχος απέστειλε α)τη με αριθμό/ 21-2-2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και αντίγραφο της εντολής ελέγχου, β)το/ 12-3-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ν.4174/2013, γ)τη/ 18-6-2019 επιστολή με τη με αριθμό/2019 εντολή ελέγχου και με έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με τα με αριθμό/23-4-2019,/10-5-2019,/12-6-2019,/1-8-2019,/11-9-2019 και/1-10-2019 υπομνήματά του. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία που όφειλε να τηρεί ως επιτηδευματίας και ο έλεγχος προσδιόρισε εισοδήματα από μερίσματα και ενοίκια που δεν είχε δηλώσει ο προσφεύγων και δεν αναγνώρισε τις δαπάνες που είχε δηλώσει καθώς δεν προσκομίστηκαν παραστατικά. Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος αποφάσισε να χρησιμοποιήσει την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας. Ο προσφεύγων ανέγραψε σε σχετική κατάσταση που του έδωσε ο έλεγχος διαθέσιμα μετρητά στην οικία του ποσό 1.230.000€ στις 31/12/2012, 350.000 στις 31/12/2013 και ποσό 180.000€ στις 31/12/2014 και ο έλεγχος συνέταξε την προβλεπόμενη από την ΠΟΛ.1259/2014 κατάσταση πλεονάζοντος διαθέσιμου κεφαλαίου για την περίοδο 31/12/2001 –

31/12/2012 από την οποία προέκυψε ότι ο προσφεύγων είχε διαθέσιμο πλεονάζον κεφάλαιο σε μετρητά στις 31/12/2012 0€. Στη συνέχεια, ο έλεγχος υπολόγισε τα έσοδα και τα έξοδα του προσφεύγοντα κάθε έτος σε συνδυασμό με τα τραπεζικά υπόλοιπα των λογαριασμών του και τα προαναφερθέντα μετρητά και προσδιόρισε ποσό 266.907,60€ για τη χρήση 2013 και ποσό 45.631,51€ για τη χρήση 2014 ως προσαύξηση περιουσίας. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/8-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τους και προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με τα με αριθμό/ 3-12-2019 και/ 18-12-2019 απαντητικά του υπομνήματα, με τα οποία προσκόμισε στοιχεία εξόδων των εταιριών που τελούσε διαχειριστής της περιόδου 2/2010 – 7/2012 με στόχο την τροποποίηση της κατάστασης πλεονάζοντος κεφαλαίου και ο έλεγχος προέβη στις αντίστοιχες τροποποιήσεις. Κατόπιν των τροποποιήσεων αυτών, το διαθέσιμο υπόλοιπο της κατάστασης πλεονάζοντος κεφαλαίου σε μετρητά στις 31/12/2012 παρέμεινε 0€. Ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση ή επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Εφαρμογή καταργημένων διατάξεων – ο νόμος 2238/1994 έχει καταργηθεί
- Παράβαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης καθώς δεν του κοινοποιήθηκαν οι εντολές ελέγχου
- Η αρχική εντολή ελέγχου εκδόθηκε λόγω της αποστολής από τον προσφεύγοντα εμβασμάτων ποσού 200.000€ και μόνο αυτό θα έπρεπε να είναι το αντικείμενο του ελέγχου στις χρήσεις 2013-2014 και όχι παλαιότερα
- Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων
- Έλλειψη αιτιολογίας του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου καθώς συνιστά αντιγραφή της έκθεσης ελέγχου
- Δεν υπήρχε λόγος για εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και δεν είναι επαρκής η αιτιολογία για την επιλογή τους
- Δεν αιτιολογείται γιατί επιλέχθηκε η συγκεκριμένη μέθοδος έμμεσου προσδιορισμού
- Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν διαίρεσε τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών σε όλους τους δικαιούχους κάθε λογαριασμού αλλά θεώρησε ότι ανήκουν στον προσφεύγοντα – επιτηδευματίας είναι και ο αδερφός του κ.....
- Το βιβλίο εσόδων – εξόδων για τη χρήση 2013 και τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με α/α 65-68 δεν του ζητήθηκαν – σε κάθε περίπτωση πίστευε καλόπιστα και δικαιολογημένα ότι δεν του ζητήθηκαν

- Εσφαλμένα ο έλεγχος μειώνει το διαθέσιμο υπόλοιπό του κατά τα έτη 2009-2012 κατά το ποσό των 245.681€ που ήταν εμβάσματα από τους λογαριασμούς του
- Εσφαλμένα δεν του αναγνωρίστηκαν οι δαπάνες που είχε δηλώσει, καθώς ανέμενε να του ζητήσουν το βιβλίο εσόδων – εξόδων ή τυχόν διευκρινήσεις
- Τα μερίσματα των εταιριών των εισηγμένων στο ΧΑΑ δηλώθηκαν ηλεκτρονικά από τις ίδιες τις εταιρίες – δεν πρέπει να ζητείται από τον ίδιο η υποβολή στοιχείων νομικών προσώπων
- Ποσά που δήλωσε στον έλεγχο ότι έγιναν από πιστωτικές κάρτες της και της αποτελούν δαπάνες των εταιριών και όχι προσωπική του ανάλωση κεφαλαίου
- Εσφαλμένα αφαιρούνται οι φορολογικές υποχρεώσεις που έχει καταβάλει για μόνο δύο εταιρίες από τον έλεγχο και δεν αφαιρούνται για 8 συνολικά ΑΦΜ (..... – προσωπικό-, – αδελφός-, – μητέρα-, – αδελφή-,, Ε.Ε., Ε.Ε., Α.Ε.)
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας
- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της επιείκειας και της φανεράς δράσης της διοίκησης

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 4 «Εισόδημα και εξεύρεση του» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994):

«2.Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

ΑΒ. Εισόδημα από ακίνητα.

Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.

Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 48 «Εισόδημα και απόκτηση του» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 15 του ν.3888/2010: *«3.Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην*

φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013): «44. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013): «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 42 του ν.4223/2013:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/ 5-11-2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας»:

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

...

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από

επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω

μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1050/ 17-2-2014 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού», με τις τροποποιήσεις της ΠΟΛ.1094/ 7-4-2014 και ΠΟΛ.1259/ 22-12-2014:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και

πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

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

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

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

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

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

...

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

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

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

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

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

- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση 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 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου που ορίζονται με την παρούσα απόφαση και επιλέγεται η τεχνική ελέγχου που κρίνεται προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον.

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

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 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 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 έμμεσου 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, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1270/ 24-12-2013 «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου»:

«Με την Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, η οποία δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ. 1136/Β/10-5-2013 και 1199/Β/16-5-2013, ορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, της καθαρής θέσης του φορολογουμένου και των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 67Β του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε), στη διαδικασία του τακτικού φορολογικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τις λοιπές ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

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

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

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.

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

3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).

4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.

5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:

- μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
- εισόδημα από κινητές αξίες
- εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.

6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.

7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/ οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

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

...

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 ΕΞ 10.5.2013, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας Α.Υ.Ο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ/ 10-5-2013 «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων»:

«Άρθρο 10

Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου - Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Μετά την συγκέντρωση και αξιοποίηση των ευρημάτων του ελέγχου και πριν από τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης συντάσσεται ειδικό Σημείωμα ελέγχου με τις προκύπτουσες διαφορές και το συνολικό προσδιοριζόμενο βάσει ελέγχου εισόδημα, το οποίο και κοινοποιείται στο φορολογούμενο ή το νόμιμο εκπρόσωπο αυτού.

Εντός πέντε (5) ημερών από την επίδοση, ο φορολογούμενος μπορεί να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αιτιολογήσει τις προκύπτουσες, με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, διαφορές εισοδήματος.

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθέντος βάσει ελέγχου και δηλωθέντος καθαρού εισοδήματος αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη χρήση, 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, της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

Άρθρο 11

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ προσδιοριζόμενου βάσει ελέγχου και δηλωθέντος καθαρού φορολογούμενου εισοδήματος για την ελεγχόμενη χρήση ή την ελεγχόμενη περίοδο (συνεχείς ελεγχόμενες χρήσεις), καταλογίζεται στη χρήση που αφορά και στις πηγές που ανάγεται εφόσον

αυτό τεκμηριώνεται. Στις περιπτώσεις που αυτό δεν είναι δυνατόν κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των ελεγχόμενων χρήσεων.

Στις περιπτώσεις ελέγχου φορολογουμένων υποκείμενων στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ και συγκρίνονται με το προσδιοριζόμενο εισόδημα από την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ως φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο προσδιοριζόμενο. Στις περιπτώσεις που δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010.

Κατά τον έλεγχο δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην οποία τυγχάνει και οι δύο σύζυγοι να είναι υποκείμενοι στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., το επιπλέον προσδιοριζόμενο εισόδημα μερίζεται είτε στον ελεγχόμενο που αφορά, εφόσον αυτό προκύπτει σαφώς από την ελεγκτική διαδικασία, είτε και στους δύο κατ' αναλογία των δηλωθέντων καθαρών κερδών τους.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος έχει φορολογηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΕ, η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ προσδιοριζόμενου βάσει ελέγχου και δηλωθέντος καθαρού φορολογούμενου εισοδήματος, μειώνεται με το επιπλέον εισόδημα που καταλογίστηκε με βάση τις αντικειμενικές/τεκμαρτές δαπάνες και υπηρεσίες. ...

Άρθρο 13

Προσδιορισμός Φορολογικών Υποχρεώσεων επί Εισοδήματος

Το συνολικό καθαρό εισόδημα όπως αυτό προσδιορίζεται με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, όπως η Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1897/2018: «6. Επειδή, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη σκέψη, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση ΣτΕ 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογίαν και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικούς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται η τυχόν μεταφορά του ποσού αυτού στον επίμαχο λογαριασμό από ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου

συνδικαιούχου του ή η κατάθεσή του από αυτόν, καθώς και χρεώσεις του επίμαχου κοινού τραπεζικού λογαριασμού, όπως η μεταφορά χρηματικού ποσού από το λογαριασμό αυτό σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου ή σε τραπεζικό λογαριασμό προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρείας στην οποία αυτός είναι εταίρος ή μέτοχος ή σε λογαριασμό τρίτου προσώπου με το οποίο αυτός έχει επαγγελματική/οικονομική συνεργασία ή οικονομική συναλλαγή, ή η αφαίρεση από τον κοινό λογαριασμό χρημάτων για την κάλυψη αγορών που έγιναν μέσω της χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας του συγκεκριμένου συνδικαιούχου ή άλλης δαπάνης για την κτήση εκ μέρους του εμπράγματων ή ενοχικών δικαιωμάτων) ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού.

Εξάλλου, ναι μεν, σύμφωνα με το νόμο (άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 5638/1932, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 παρ. 1 του ν.δ. της 17.7/13.8.1923 και με τα άρθρα 411, 489, 490, 491 και 493 του Αστικού Κώδικα), καθένας από τους συνδικαιούχους του λογαριασμού δικαιούται να απαιτήσει από την τράπεζα και να αναλάβει το σύνολο του χρηματικού ποσού που αντιστοιχεί στο ενεργητικό (υπόλοιπο) του λογαριασμού (βλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014 κ.ά.), αλλά (α) το ανωτέρω στοιχείο αφορά μόνον στην ενοχική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού και της τράπεζας και δεν ασκεί επιρροή στην εξέταση του (διοικητικής φύσης) ζητήματος εάν ορισμένο ποσό που πιστώθηκε στο λογαριασμό αυτό ή/και το οποίο μεταφέρθηκε από το λογαριασμό αυτό σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό αποτελεί (μη δηλωθέν στη φορολογική αρχή) εισόδημα συνδικαιούχου του και (β) πέραν τούτου, κατά το ιδιωτικό δίκαιο, καθένας από τους λοιπούς συνδικαιούχους έχει έναντι του αναλαβόντος απαίτηση να του αποδοθεί το ποσό το οποίο τυχόν δικαιούται βάσει της εσωτερικής σχέσης που τους συνδέει (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, 1691/2014, 1001/2012 κ.ά.), η οποία μπορεί να συνίσταται, ιδίως, σε σύμβαση δωρεάς, δανείου, εταιρείας ή εντολής, δυνάμει της οποίας ο εντολέας αναθέτει στον εντολοδόχο - συνδικαιούχο του λογαριασμού να προβαίνει σε ορισμένες ενέργειες σχετικά με την κίνηση του λογαριασμού, προς διευκόλυνση του εντολέα, που είναι ο αληθής δικαιούχος του ποσού του ενεργητικού του λογαριασμού (πρβλ. ΑΠ 1001/2012). Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, -εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρου 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, ΑΠ 1001/2012, ΑΠ 380/2006 κ.ά.). ...

Συναφώς, σημειώνεται ότι τα φυσικά πρόσωπα που συνδέονται με στενή συγγένεια (εξ αίματος ή εξ αγχιστείας) ναι μεν έχουν, βάσει των κανόνων των ιδιωτικού δικαίου, το δικαίωμα να προβαίνουν σε οικονομικές πράξεις ή/και να συνάπτουν οικονομικές σχέσεις τέτοιες που να αντανakλούν τη μεταξύ τους στοργή και εμπιστοσύνη και τη συναφή βούλησή τους για οικονομική αλληλοβοήθεια ή/και συνδιαχείριση (στοιχείων) της περιουσίας τους, αλλά, πάντως, η ανωτέρω δυνατότητα δεν αναιρεί την ιδιότητα καθενός από τα πρόσωπα αυτά ως αυτοτελούς υποκειμένου (υποχρεώσεων) του φορολογικού δικαίου (πρβλ. ΣΤΕ 330/2018 επταμ., σχετικά με τους *j* συζύγους). Επομένως, η τυχόν οικονομική αλληλοβοήθεια μεταξύ συγγενικών προσώπων ή/και η συνδιαχείριση της περιουσίας τους, μέσω της διατήρησης κοινών τραπεζικών λογαριασμών και διενέργειας εντολών πιστώσεων και χρεώσεων σε αυτούς ή/και της μεταφοράς ποσών από (ατομικούς ή κοινούς) τραπεζικούς λογαριασμούς τους σε άλλους (ατομικούς ή κοινούς) λογαριασμούς τους δεν απαλλάσσει τα πρόσωπα αυτά από το βάρος να παράσχουν στη φορολογική Διοίκηση (στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου ή στο στάδιο της προηγούμενης ακρόασης και, στη συνέχεια, της προβλεπόμενης στον ΚΦΔ ενδικοφανούς διαδικασίας) εύλογες και αρκούντως τεκμηριωμένες, ενόψει των συνθηκών, εξηγήσεις για τις σχετικές οικονομικές πράξεις και σχέσεις τους και την (ατομική) περιουσιακή κατάσταση ενός εκάστου εξ αυτών που προκύπτει από τις κινήσεις των ως άνω τραπεζικών λογαριασμών, που αφορούν σημαντικά χρηματικά ποσά, προκειμένου να ερευνηθεί από τη Διοίκηση (και, περαιτέρω, σε περίπτωση ένδικης διαφοράς, από το Διοικητικό Δικαστήριο) η τυχόν γένεση φορολογικών υποχρεώσεων (βάσει της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος ή/και άλλων φορολογιών) σε βάρος τινός εκ των εν λόγω προσώπων και να προσδιορισθεί ο χρόνος γένεσης και το ύψος της αντίστοιχης φορολογικής υποχρέωσης.»

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί καταργημένων διατάξεων

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013): «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού. ... 25. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.»

Επειδή ορίζεται ρητά στις διατάξεις ότι ο ν.4172/2013 εφαρμόζεται σε εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014, ενώ για τα έτη πριν εφαρμόζονται οι διατάξεις που ίσχυαν, ήτοι του ν.2238/1994, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εφαρμογής καταργημένων διατάξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παράβασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1073/ 17-4-2018 «Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)»:

«1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα :

...

γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.ρ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών

επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του.»

Επειδή, το Σύνταγμα στο άρθρο 20 § 2 ορίζει ότι «2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασής του, η οποία προβλέπεται στο Σύνταγμα και στο άρθρο 28 του ν.4174/2013 εφαρμόστηκε από τον έλεγχο, καθώς κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/ 8-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι και προσωρινοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με τα με αριθμό/ 3-12-2019 και/ 18-12-2019 απαντητικά του υπομνήματα, όπερ συνεπάγεται ότι άσκησε το δικαίωμά του για προηγούμενη ακρόαση πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων, τις οποίες και προσβάλλει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή ο προσφεύγων αναφέρει ότι δεν του κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου ως δικαίωμα προηγούμενης ακρόασής του, παρόλο που δεν αποτελούν ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του. Σε κάθε περίπτωση, η αρχική εντολή ελέγχου του κοινοποιήθηκε μαζί με τη με αριθμό/ 21-2-2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και του κοινοποιήθηκε και η τροποποιημένη/ 14-6-2019 εντολή ελέγχου με τη με αριθμό/ 18-6-2019 επιστολή.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασής του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος έπρεπε να αφορά μόνο στο ποσό των 200.000€ που ήταν τα εμβάσματα που πραγματοποιήσει

Επειδή τα εμβάσματα που πραγματοποίησε ο προσφεύγων αποτέλεσαν εφελτήριο για την έκδοση της εντολής ελέγχου, βάσει και των οικείων οδηγιών – εντολών της Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/ 4-8-2017 όπως τροποποιήθηκε με την Δ.ΟΡΓ.Α 1004403 ΕΞ 2018/ 10-1-2018, ήτοι για να πραγματοποιηθεί έλεγχος βάσει των ισχυουσών διατάξεων στον προσφεύγοντα. Οι διατάξεις βάσει των οποίων έγινε ο έλεγχος αναφέρονται στην εντολή ελέγχου και στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι έπρεπε να πραγματοποιηθεί έλεγχος μόνο στα εμβάσματα ποσού 200.000€ απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας στην έκθεση ελέγχου, στις πράξεις και στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου

Επειδή στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέες και εξ αυτού του λόγου, ελλείπει προσήκουσας αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθούν, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου η Απόφαση Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επειδή είναι αιτιολογημένη η πράξη του προστίμου, γιατί στο σώμα της πράξης γίνεται σύντομη περιγραφή των παραβάσεων που αποδίδονται στην προσφεύγουσα ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις (ΤρΔΠρΣύρου 1/97).

Επειδή η έκθεση ελέγχου αναφέρει με πληρότητα τα πραγματικά περιστατικά και τις διαφορές που διαπίστωσε σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις από τον προσφεύγοντα και περιλαμβάνουν και τον προσδιορισμό των εισοδημάτων του προσφεύγοντα.

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115`/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218)

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον

κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Επειδή το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου δεν αποτελεί καν εκτελεστό τίτλο που μπορεί να προσβληθεί στα πλαίσια της υπό εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί έλλειψης αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, στην έκθεση ελέγχου και στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι δεν αιτιολογείται η επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού

Επειδή η διαδικασία που ορίζει στο άρθρο 5 της ΠΟΛ.1050/ 17-2-2014 αναφορικά με την επιλογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού εφαρμόστηκε, όπως ρητά αναφέρεται στην ενότητα 6.2 της έκθεσης ελέγχου, με την Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. να ορίζει με την με αριθμό/ 23-9-2019 απόφασή της ότι θα εφαρμοστεί η συγκεκριμένη μέθοδος ελέγχου στην προκειμένη περίπτωση, κατόπιν σχετικής εισήγησης των ελεγκτών. Σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις και οδηγίες, η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιλέγει τη μέθοδο έμμεσου προσδιορισμού που θα εφαρμοστεί σε κάθε έλεγχο, κατόπιν σχετικής εισήγησης του ελέγχου, και κατ' επέκταση ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι δεν του ζητήθηκε το βιβλίο εσόδων – εξόδων και εσφαλμένα δεν του αναγνωρίστηκαν οι δαπάνες που είχε δηλώσει

Επειδή ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/ 12-3-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών, με το οποίο κλήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή ή την αιτία προέλευσης χρεώσεων και πιστώσεων που προσδιόρισε ο έλεγχος ως κατ' αρχήν πρωτογενείς.

Επειδή για να αποδειχθεί η πηγή και η αιτία προέλευσης τραπεζικών συναλλαγών αλλά και ότι αυτά έχουν νομίμως φορολογηθεί ή απαλλαγεί, είναι απαραίτητη η προσκόμιση όλων των σχετικών εγγράφων, στα οποία συμπεριλαμβάνονται τα βιβλία που τηρεί ο επιτηδευματίας, ώστε να αποδεικνύεται η ορθή απεικόνιση κάθε συναλλαγής στα τηρούμενα βιβλία και σε τι αφορά.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν του ζητήθηκε το βιβλίο εσόδων – εξόδων απορρίπτεται ως αβάσιμος. Σημειώνεται ότι και στο με αριθμό/ 8-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου ανέγραφε περί της μη προσκόμισης του βιβλίου εσόδων – εξόδων και παραστατικών από τον προσφεύγοντα και ότι λόγω αυτής της μη προσκόμισης δεν έκανε αποδεκτές ο έλεγχος τις δηλωθείσες δαπάνες από τον προσφεύγοντα, οπότε και θα μπορούσαν έστω και σε εκείνο το στάδιο του ελέγχου να προσκομιστούν.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δε διαίρεσε το υπόλοιπο των λογαριασμών με τον αριθμό των συνδικαιούχων

Επειδή ο προσφεύγων είναι ο μοναδικός δικαιούχος των με αριθμό 1,3,5-12,14-21, 24, και 26-43 τραπεζικών λογαριασμών βάσει του Πίνακα 2 του Παραρτήματος της Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου.

Επειδή το αθροιστικό υπόλοιπο των παραπάνω ατομικών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα ήταν 672.954,15€ στις 31/12/2012, 940.559,31€ στις 31/12/2013 και 979.602,41€ στις 31/12/2014.

Επειδή το αθροιστικό υπόλοιπο των κοινών λογαριασμών με συγγενικά πρόσωπα του προσφεύγοντα με αριθμό 2,4,13,22,23 και 25 βάσει του Πίνακα 2 του Παραρτήματος της Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ανερχόταν σε 22.315,09€ στις 31/12/2012, 15.786,20€ στις 31/12/2013 και 8.306,36€ στις 31/12/2014. Συνεπώς δεν υφίσταται η αύξηση των υπολοίπων των κοινών καταθετικών λογαριασμών που επικαλείται ο προσφεύγων.

Επειδή ο έλεγχος δεν προέβη σε επιμερισμό των υπολοίπων των κοινών καταθετικών λογαριασμών βάσει της ΠΟΛ.1050/2014, διότι ο προσφεύγων ήταν επιτηδευματίας, ενώ κανένα από τα παραπάνω συγγενικά του πρόσωπα δεν είχε αυτήν την ιδιότητα. Επίσης, όπως προκύπτει παραπάνω και από την έκθεση ελέγχου, η πλειοψηφία των κινήσεων των κοινών λογαριασμών αφορούσε τον ίδιο ή τις εταιρείες στις οποίες διατελούσε διαχειριστής και στους λογαριασμούς που ήταν κοινοί με άλλα πρόσωπα δεν υπήρξε αύξηση των υπολοίπων τους και κατ' επέκταση δυνητική προσαύξηση περιουσίας σε αυτούς.

Επειδή ο αδερφός του προσφεύγοντος(ΑΦΜ) δεν ήταν επιτηδευματίας κατά τα υπό έλεγχο έτη.

Επειδή ο έλεγχος συμπεριέλαβε στις γραμμές 5.3-5.5 των Πηγών-Κεφαλαίων Εσόδων τα εισοδήματα των συγγενικών προσώπων του προσφεύγοντος από Ακίνητη Περιουσία, τα οποία κατατέθηκαν σε κοινούς λογαριασμούς στο σύνολο τους.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος ορθά δεν πραγματοποίησε διαίρεση των υπολοίπων των λογαριασμών που ήταν κοινοί και ο ισχυρισμός του περί σφάλματος του ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα ο έλεγχος μειώνει το διαθέσιμο υπόλοιπό του κατά τα έτη 2009-2012 κατά το ποσό των 245.681€ που ήταν εμβάσματα από τους λογαριασμούς του

Επειδή εμβάσματα ύψους 525.071,40€ , όπως παρατίθενται στις σελίδες 24-27 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε., τα οποία απέστειλε ο προσφεύγων στην αλλοδαπή στις χρήσεις 2010-2012

για λογαριασμό των εταιρειώνΕ.Ε. (ΑΦΜ) & Ε.Ε. (ΑΦΜ) στις οποίες διατελούσε διαχειριστής, δεν συμπεριλήφθηκαν στην γραμμή Η της συνημμένης στην Έκθεση Ελέγχου κατάστασης πλεονάζοντος κεφαλαίου βάσει της ΠΟΛ1259/2014.

Επειδή στην γραμμή Η της συνημμένης στην Έκθεση Ελέγχου κατάστασης πλεονάζοντος κεφαλαίου βάσει της ΠΟΛ.1259/2014 συμπεριλήφθηκαν στις χρήσεις 2009-2012 εμβάσματα προς την αλλοδαπή συνολικού ύψους 45.681€ για τα οποία δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε στοιχείο στον έλεγχο.

Κατόπιν αυτού, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος μείωσε το διαθέσιμο υπόλοιπό του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι δεν πρέπει να ζητείται από τον ίδιο η υποβολή των μερισμάτων που έλαβε από νομικά πρόσωπα

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, οδηγίες και νομολογία, ο προσφεύγων οφείλει να αιτιολογήσει κάθε προσαύξηση της περιουσίας του στον έλεγχο και να αποδείξει ότι το ποσό της προσαύξησης έχει νόμιμα φορολογηθεί ή απαλλαγεί από το φόρο.

Επειδή ο προσφεύγων εισέπραξε μέσω του λογαριασμού μερίσματα των 189,2€ (καθαρό μέρισμα 170,26€-φόροι 18,92€) μέσα στη χρήση 2013 από διανομή κερδών της εισηγμένης εταιρείας και δεν τα δήλωσε στην υποβληθείσα δήλωση Ε1 στον κωδικό 659, με αποτέλεσμα να μην υπολογιστεί ορθά το εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2014.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του ότι δεν πρέπει να ζητείται να υποβάλλει τα μερίσματα που έχει λάβει από νομικά πρόσωπα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα αφαιρούνται οι φορολογικές υποχρεώσεις που έχει καταβάλει για μόνο δύο εταιρίες από τον έλεγχο και δεν αφαιρούνται για 8 συνολικά ΑΦΜ και ότι πληρωμές που έγιναν από πιστωτικές κάρτες της και της αποτελούν δαπάνες των εταιριών και όχι προσωπική του ανάλωση κεφαλαίου

Επειδή οι συνολικές δαπάνες για εξόφληση πιστωτικών καρτών από τον προσφεύγοντα ανήλθαν σε 225.476€ για τη χρήση 2013 και σε 218.206,57€ για τη χρήση 2014, όπως προκύπτει από την κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών.

Επειδή οι πληρωμές φόρων μέσω των πιστωτικών καρτών του ελεγχόμενου για λογαριασμό των εταιρειών Ε.Ε. (Α.Φ.Μ.) & Ε.Ε. (Α.Φ.Μ.) στις οποίες διατελούσε διαχειριστής, αφαιρέθηκαν από το παραπάνω σύνολο

δαπανών μέσω πιστωτικών καρτών λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι αντίστοιχα και οι εισπράξεις εσόδων που έγιναν από τον ελεγχόμενο μέσω είσπραξης των τιμολογίων των παραπάνω εταιρειών στους ατομικούς του λογαριασμούς δεν συμπεριλήφθηκαν στις «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ».

ΧΡΗΣΗ	2013	2014
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΠΛΗΡΩΜΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΗΣ	225.476,00	218.206,57
(ΜΕΙΟΝ) ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ	37.125,36	32.341,21
(ΜΕΙΟΝ) ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ Ε.Ε.	0,00	24.470,62
(ΜΕΙΟΝ) ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝΕ.Ε.	33.567,14	16.175,10
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	154.783,50	145.219,64

Επειδή δεν προκύπτει από οποιοδήποτε στοιχείο ότι οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα πληρωμές λογαριασμών τηλεφωνίας μέσω των πιστωτικών του καρτών αφορούσαν εκπιπτόμενες δαπάνες των εταιρειών (Α.Φ.Μ.) & Ε.Ε. (Α.Φ.Μ.) στις οποίες διατελούσε διαχειριστής. Συγκεκριμένα, δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά παραστατικά και οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία των παραπάνω εταιρειών.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσδιόρισε τις φορολογικές υποχρεώσεις των εταιρειών Ε.Ε. (Α.Φ.Μ.) & (Α.Φ.Μ.) στις οποίες διατελούσε διαχειριστής, για τις οποίες ισχυρίζεται ότι εξοφλήθηκαν μέσω πιστωτικών καρτών του και δεν συμπεριλήφθηκαν στον παραπάνω πίνακα.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσδιόρισε τις φορολογικές υποχρεώσεις των εταιρειών (Α.Φ.Μ.) & (Α.Φ.Μ.) για τις οποίες ισχυρίζεται ότι εξοφλήθηκαν μέσω πιστωτικών καρτών του.

Επειδή ο προσφεύγων δεν διατελούσε διαχειριστής της εταιρείας Ε.Ε. κατά το υπό έλεγχο διάστημα, ώστε να έχει την αρμοδιότητα να πραγματοποιεί δαπάνες για λογαριασμό της εταιρείας.

Επειδή δεν προσκομίστηκε οποιαδήποτε εγγραφή στα βιβλία της ανωνύμου εταιρείας Α.Ε., από τα οποία να προκύπτει ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε δαπάνες για λογαριασμό της εταιρείας από προσωπικούς του λογαριασμούς με την ιδιότητα του προέδρου του Δ.Σ.

Επειδή ορθά δεν αφαιρέθηκαν από τον παραπάνω πίνακα τυχόν δαπάνες που πραγματοποίησε για λογαριασμό των συγγενικών του προσώπων (ΑΦΜ), (ΑΦΜ) &(ΑΦΜ) με την πιστωτική του κάρτα, αφού ο έλεγχος συμπεριέλαβε αντίστοιχα τα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία των παραπάνω φυσικών προσώπων τα οποία κατατέθηκαν σε κοινούς λογαριασμούς στις γραμμές 5.3-5.5 των Πηγών-Κεφαλαίων Εσόδων στο σύνολο τους.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, της αρχής της χρηστής διοίκησης, της επιείκειας και της φανεράς δράσης της διοίκησης

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας όπως προβλέπεται από το άρθρο 25 του Συντάγματος είναι αβάσιμος, διότι δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι ο τρόπος υπολογισμού του προστίμου προβλέπεται ευθέως στο νόμο και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης, τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων. Άλλωστε, όπως έχει κριθεί με την πρόσφατη 2402/2010 ΣτΕ, *«...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί»*.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ισχυρισμοί που βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, δεν εμπίπτουν στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24-12-2019 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζονται οι 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 αριθμό/27-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 (πράξη/2019):

Διαφορά φόρου	84.579,50€
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	42.289,75€
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	44.454,99€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	10.683,87€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	182.008,1 €

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 (πράξη/2019):

Διαφορά φόρου	15.058,40€
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	7.529,20€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	1.825,26€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.412,86€

**Πρόστιμο ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2019 (πράξη/2019):
250€**

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.