



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, 18/09/2020

Αριθμός απόφασης: **1774**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ ΟΡΓ Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. β' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.4.2020).

ε. Της υπ' αριθμ. Α.1122/29.5.2020 (ΦΕΚ Β' 2088/31.5.2020) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, κατοίκου, κατά της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ):

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		11/12/2019	20/12/2019	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	29.578,36 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 11.12.2019 οικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 20.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /11.12.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 17.779,99 €, πλέον 810,46 € πιστωτικού ποσού βάσει της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2014, 9.295,23 € προστίμου λόγω ανακρίβειας της εν λόγω δήλωσης ΦΕφπ και 1.692,68 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 29.578,36 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ.

Οι διαφορές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάση της από 11.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους 56.334,73 € (που προέκυψαν κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου «Ανάλυση Ρευστότητας») ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό εισόδημα (προ εκπτώσεων)	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2014-31.12.2014	87,78 €	56.422,51 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΠ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι η πράξη αυτή στερείται επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί να παρασταθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να παρέχει τυχόν διευκρινίσεις.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί να παρασταθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να παρέχει τυχόν διευκρινίσεις

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (20.12.2019): «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. **Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (20.12.2019): «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...]** να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει **εγγράφως**, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, **τις απόψεις του** ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **νέα στοιχεία** ή γίνει επίκληση **νέων πραγματικών περιστατικών**, ο υπόχρεος **πρέπει να καλείται σε ακρόαση [...]**, προκειμένου να εκφράσει **εγγράφως** τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε **εξαιρετικές περιπτώσεις** και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **συντρέχει λόγος**, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται **προφορικώς [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ΄ της υπ’ αριθμ. ΠΟΛ.1069/2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...]»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά να κληθεί να παρασταθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να παρέχει τυχόν διευκρινίσεις. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ’ αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (20.12.2019)), η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, τον προσφεύγοντα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως (και όχι προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος) ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε κρίνεται απαραίτητο να κληθεί ο προσφεύγων να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς ούτε πολύ περισσότερο συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος εξαιρετικός λόγος, ώστε κατ’ εξαίρεση να πρέπει να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να εκθέσει και προφορικώς τις απόψεις του. Για τους λόγους αυτούς, το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί να παρασταθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να παρέχει τυχόν διευκρινίσεις, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμο.

Ως προς το μοναδικό λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη στερείται επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, γιατί, **πρώτον**, στη σελ. 2 της συμπροσβαλλόμενης με την εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογίας της, οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ και ειδικότερα στο κεφάλαιο 2 («ΒΑΣΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ - ΕΙΔΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ») παρ. 1 αναφέρεται ότι ελήφθησαν υπόψη «τα ποσά και λοιπά πληροφοριακά στοιχεία της υποβληθείσας δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φορ. Έτους 2014 (χρήσης 2009-2012)», πλην όμως σε κανένα σημείο της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης δεν αναφέρονται δικά του οικονομικά δεδομένα των χρήσεων 2009-2012 που τυχόν επιλέχθηκαν για άντληση στοιχείων· αντιθέτως, όλες οι πληροφορίες που έτυχαν επεξεργασίας για τη θεμελίωση του τελικού πορίσματος περί επαύξησης περιουσίας του και προσδιορισμό ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ αφορούν αποκλειστικά και μόνο το φορολογικό έτος

2014, ενώ, αν είχαν τύχει επεξεργασίας και οικονομικά του στοιχεία και δηλώσεις του ΦΕφπ των χρήσεων 2009-2012, σε καμία περίπτωση δε θα κατέληγε ο έλεγχος σε προσαύξηση περιουσίας του για το έτος 2014.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί η εν λόγω αναφορά της οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ στις χρήσεις 2009-2012 έχει γίνει προφανώς εκ παραδρομής, δεδομένου ότι όλες οι λοιπές αναφορές της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και της συμπροσβαλλόμενης με αυτήν, ως συνιστώσας την αιτιολογίας της, οικείας έκθεσης ελέγχου είναι για τη χρήση 2014 (βλ. π.χ. προσβαλλόμενη πράξη, σελ. 1, 3, 5, 7, 13, 15-18 της έκθεσης ελέγχου), εύλογα δε αναμένεται από τον μέσο φορολογούμενο, συνεπώς και από τον προσφεύγοντα, να είναι εύκολα σε θέση, σε μια τέτοια περίπτωση, να αναγνωρίσει, χωρίς να του δημιουργείται καμία σύγχυση, ότι η μεν κοινοποιηθείσα σε αυτόν πράξη της Φορολογικής Διοίκησης και η συνοδεύουσα αυτήν υποστηρικτικά οικεία έκθεση ελέγχου αφορούν στη χρήση 2014, τυχόν δε αναφορά της έκθεσης ελέγχου (μία και μοναδική) σε άλλες χρήσεις, εν προκειμένω στις χρήσεις 2009-2012, έχει γίνει προφανώς εκ παραδρομής. Για το λόγο αυτό, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πρώτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη στερείται επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, γιατί, **δεύτερον**, στις σελ. 16-17 της συμπροσβαλλόμενης με την εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογίας της, οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ αναφέρεται ότι το «προσδιορισθέν συνολικό εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ανέρχεται στο ποσό των 373.328,09 €», πλην όμως το ποσό αυτό ως συνολικά προσδιορισθέν εισόδημά του δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο του ελέγχου ούτε και ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, προσδιορίσθηκε δε κατά κακή εκτίμηση των δεδομένων του ελέγχου, ενώ στη συνέχεια της έκθεσης ελέγχου γίνονται υπολογισμοί του φόρου με διαφορετικά ποσά και δεδομένα.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί η εν λόγω αναφορά της οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ στο ποσό των 373.328,09 € ως βάσης υπολογισμού και επιβολής της ΕισφΑλληλ έχει γίνει προφανώς εκ παραδρομής, δεδομένου ότι όλες οι λοιπές αναφορές της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και της συμπροσβαλλόμενης με αυτήν, ως συνιστώσας την αιτιολογίας της, οικείας έκθεσης ελέγχου είναι για ποσό-βάση υπολογισμού και επιβολής της ΕισφΑλληλ ύψους 56.422,51 € (βλ. π.χ. προσβαλλόμενη πράξη, σελ. 17 της έκθεσης ελέγχου· πρβλ. και σελ. 12-13, όπου προσδιορίζεται η διαφορά-προσαύξηση στην περιουσία του προσφεύγοντος σε σύγκριση με τα δηλωθέντα με τις υπ' αριθμ. καταχώρησης/4.9.2015 αρχική δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 και υπ' αριθμ. υποβολής/17.5.2019 τροποποιητική δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 εισοδημάτων του), εύλογα δε αναμένεται από τον μέσο φορολογούμενο, συνεπώς και από τον προσφεύγοντα, να είναι εύκολα σε θέση, σε μια τέτοια περίπτωση, να αναγνωρίσει, χωρίς να του δημιουργείται καμία σύγχυση, ότι η μεν κοινοποιηθείσα

σε αυτόν πράξη της Φορολογικής Διοίκησης και η συνοδεύουσα αυτήν υποστηρικτικά οικεία έκθεση ελέγχου αφορούν σε ποσό-βάση υπολογισμού και επιβολής της ΕισφΑλληλ ύψους 56.422,51 €, τυχόν δε αναφορά της έκθεσης ελέγχου (μία και μοναδική) σε άλλο ποσό ως βάσης υπολογισμού και επιβολής της ΕισφΑλληλ, εν προκειμένω στο ποσό των 373.328,09 €, έχει γίνει προφανώς εκ παραδρομής. Για το λόγο αυτό, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **δεύτερό** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη στερείται επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, γιατί, **τρίτον**, ενώ στο κεφάλαιο 11 («ΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ ΦΟΡΟΥ») σελ. 17-18 αναφέρεται ότι «...συντάχθηκαν και σας κοινοποιούνται οι παρακάτω οριστικοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 ν. 4174/2013: Οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του φορολογικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014)», η περίοδος παραμένει ελλιπής χωρίς την αναγραφή οποιουδήποτε ποσού φόρου οποιασδήποτε κατηγορίας.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί τα δεδομένα που, κατά τους ως άνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, λείπουν από το κεφάλαιο 11 σελ. 17-18 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ περιλαμβάνονται με σαφήνεια και πληρότητα στην ως άνω σχετική προσβαλλόμενη πράξη, ως εκ τούτου δεν είναι απαραίτητη (απεναντίας, θα ήταν περιττή) η αποτύπωσή τους και στην οικεία έκθεση ελέγχου, υπό αυτό δε το πρίσμα είναι αρκετή η παραπάνω αναφορά της τελευταίας περί του περιεχομένου (είδος φόρου) της εκδοθείσας και κοινοποιηθείσας στον προσφεύγοντα καταλογιστικής πράξης της Φορολογικής Διοίκησης στα πλαίσια του -και ως αποτέλεσμα του- υπό κρίση ελέγχου. Για το λόγο αυτό, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **τρίτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (20.12.2019): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε [...] διορθωτικό [...] προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της **ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου**, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (ΦΕΚ Β' 474/25.2.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών («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 [...] για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού»), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (20.12.2019): «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. 2.2. Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου. [...]. 2.3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. [...]. 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 φορολογουμένου, 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. 2238/94 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 διάθεσή 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. [...].
- **Φορολογούμενος:** Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του ν. 4172/13, 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/ΚΦΑΣ, ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές). Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες. **Άρθρο 4: Επιλογή υποθέσεων.** [...]. **Άρθρο 5: Επιλογή τεχνικής ελέγχου.** [...]. 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.** [...]. **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. [...]. 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 παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. [...]. Άρθρο 9: Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της 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 φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω.
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται **το μεγαλύτερο**.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με

τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα 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 [...] 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 ακαθάριστου 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 άρθ. 29 Ν. 3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο. Άρθρο 13: [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1259/2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών («Παροχή οδηγιών

για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ.1050/ 17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων»: «1. Αν ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

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

και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.). Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα). Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στις 31/12/1999 στο σύνολό τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη "Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης". Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

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

Επισημαίνονται τα εξής: [...]. 2. Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ 1270/24.12.2013. **Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά** και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σελ. 4 της από 27.1.2020 έκθεσης απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...Ως συνάγεται από την σχετική Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος διενεργήθηκε με την μέθοδο των έμμεσων τεχνικών και ειδικότερα της μεθόδου ανάλυσης ρευστότητας κατ' εφαρμογή των ανωτέρω αναφερόμενων διατάξεων. Ακολούθως κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, το ερωτηματολόγιο τρόπου

διαβίωσης και τα έντυπα διαθεσίμων περιουσιακών στοιχείων για τις ημερομηνίες 01/01/2014 έως και 31/12/2014, τα οποία όφειλε να συμπληρώσει. Σημειώνουμε ότι ο προσφεύγων απέστειλε συμπληρωμένα τα ανωτέρω έντυπα στα οποία όμως **δεν δήλωσε την ύπαρξη μετρητών εις χείρας, ούτε κατά την έναρξη** αλλά ούτε και κατά τη λήξη, της ελεγχόμενης περιόδου.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σελ. 5 της από 27.1.2020 έκθεσης απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...από την έρευνα που διενεργήθηκε στα πληροφοριακά συστήματα που διαθέτει η Υπηρεσία μας προέκυψε η **καταβολή του ποσού των 159.972,25 ευρώ για αποπληρωμή φορών από τον προσφεύγοντα και την σύζυγο του**. Σημειώνουμε ότι το ανωτέρω ποσό **δεν περιλήφθηκε στην καταρτισθείσα από τον προσφεύγοντα ανάλωση κεφαλαίου**, αλλά αποτελεί σαφή εκροή χρημάτων από τα διαθέσιμα έσοδα του. Ως εκ τούτου, αφορά σε πραγματική καταβολή η οποία πρέπει να υπολογιστεί ως δαπάνη βάσει των ανωτέρω διατάξεων. Ως εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν δύναται να διαθέτει διαθέσιμο ποσό σε μετρητά κατά την 01/01/2014 διότι το διαθέσιμο ποσό της ανάλωσης, ήτοι το ποσό των 198.881,40 ευρώ μειούμενο κατά το ποσό των πραγματικά καταβληθέντων φόρων ύψους 159.972,25 ευρώ, ανέρχεται στο ποσό των 38.909,15 το οποίο υπολείπεται σαφώς του υπόλοιπου των τραπεζικών καταθέσεων την 01/01/2014 (116.981,11 ευρώ).»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη στερείται επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, γιατί, **τέταρτον**, το μη αναλωθέν κεφάλαιο για το έτος 2013 (προηγούμενο του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2014, αρχής γενομένης από το 2003) ήταν 213.101,40 €, ποσό που υπερκαλύπτει το ποσό της προσαύξησης περιουσίας ύψους 56.422,51 € που του καταλογίσθηκε για το έτος 2014 με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προσκομίζει δε σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, αρχής γενομένης από το 2003, καθώς και τις αντίστοιχες δηλώσεις του ΦΕΦΠ των οικονομικών ετών 2003-2014 και τα σχετικά εκκαθαριστικά σημειώματα, και επικαλείται συναφώς, μεταξύ άλλων, α) το Κεφάλαιο Β' του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγγράφου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, β) τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 ν. 4172/2013 και γ) την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί -ανεξαρτήτως του ότι οι μεν διατάξεις του άρθρου 34 ν. 4172/2013 και η υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιος της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών που επικαλείται αφορούν στη δυνατότητα μείωσης τεκμηρίων, το δε ως άνω επικαλούμενο Κεφάλαιο Β' του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγγράφου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών αφορά σε θέματα προσαύξησης περιουσίας, τίποτα δηλαδή από αυτά δεν αφορά σε έλεγχο με τις έμμεσες τεχνικές, όπως στην υπό κρίση περίπτωση- πάντως επί της ουσίας ισχυρίζεται μεν ότι το συνολικό ποσό που διέθετε κατά την 01.01.2014 ανά χείρας σε μετρητά ανερχόταν σε 213.101,40 € (κάτι που δεν είχε δηλώσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο προπαρατεθέν απόσπασμα από τη σελ. 4 της από 27.1.2020 έκθεσης απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, κατά παράβαση της προβλεπόμενης από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 7 της υπ'

αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (20.12.2019)) υποχρέωσής του), **πλην όμως**, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στο προπαρατεθέν απόσπασμα από τη σελ. 5 της από 27.1.2020 έκθεσης απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο ίδιος και η σύζυγός του κατέβαλαν κατά τα ως άνω έτη 2002-2013 για αποπληρωμή φόρων συνολικό ποσό 159.972,25 € (ποσό που δεν έχει περιληφθεί, κατά παράβαση της προβλεπόμενης από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 7 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (20.12.2019)) υποχρέωσης, στον προσκομιζόμενο από τον ίδιο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, όπως προκύπτει από το ίδιο ως άνω απόσπασμα από τη σελ. 5 της από 27.1.2020 έκθεσης απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής), κατά το οποίο πρέπει να μειωθεί το ως άνω ποσό των 213.101,40 € που επικαλείται, επειδή δε το απομένον ποσό ύψους 53.129,15 € (213.101,40 € – 159.972,25 €) υπολείπεται του συνολικού ποσού των τραπεζικών καταθέσεων του ιδίου, της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους κατά την 01.01.2014, ανερχομένου στο ποσό των 116.981,11 €, δεν μπορεί κατά νόμον να γίνει δεκτό προς κάλυψη του υπό κρίση ποσού των 56.422,51 €, όπως συνάγεται σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 7 τελευταίο εδάφιο της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (20.12.2019)). Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **τέταρτό** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη στερείται επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, γιατί, **πέμπτον**, όπως προκύπτει από την κίνηση λογαριασμού της συζύγου του και συγκεκριμένα την κίνηση λογαριασμού της με αριθμό, που μετατράπηκε στο με αριθμό λογαριασμό της καθολικής διαδόχου της Τράπεζας, για το χρονικό διάστημα 01.04.2013-30.04.2013, πραγματοποιήθηκαν δύο αναλήψεις ποσών 20.000,00 € και 95.000,00 € στις 10.4.2013 και στις 11.4.2013 αντίστοιχα, οι οποίες κατά ένα μέρος κάλυψαν επείγουσες καταναλωτικές ανάγκες της οικογένειας, κατά δε το μεγαλύτερο μέρος φυλάσσονταν σε ασφαλές μέρος στην οικία τους, προκειμένου να «διασωθούν» στην πολύ πιθανή κατά το χρόνο εκείνο δέσμευση των τραπεζικών καταθέσεων και εκμηδενισμού αυτών, δεδομένης της κατά το χρονικό διάστημα εκείνο γενικευμένης ανασφάλειας για την τύχη των τραπεζικών καταθέσεων, τα ποσά δε αυτά δεν επανακατατέθηκαν, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν σε πρώτη ανάγκη, συνεπώς μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη της υπό κρίση προσαύξησης περιουσίας. **Πλην όμως** -και ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι ο προσφεύγων δεν προσδιορίζει με σαφήνεια, πολλώ δε ήττον δεν τεκμηριώνει με συγκεκριμένα στοιχεία, κατά ποιο μέρος του χρησιμοποιήθηκε το εν λόγω συνολικό ποσό των 115.000,00 € προς κάλυψη επείγουσών καταναλωτικών αναγκών της οικογένειάς του, όπως ισχυρίζεται ο ίδιος, ώστε να προκύπτει με σαφήνεια το υπολειπόμενο μέρος του, το οποίο, κατά τους ισχυρισμούς του, φυλάσσεται στην οικία του- από τη στιγμή που κατά τα εκτεθέντα στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της παρούσας από-

φασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας το επικαλούμενο από αυτόν συνολικό ποσό ύψους 213.101,40 € που ισχυρίζεται ότι διέθετε κατά την 01.01.2014 ανά χείρας σε μετρητά, μειούμενο κατά το ποσό των 159.972,25 € που κατέβαλε ο ίδιος και η σύζυγός του κατά τα έτη 2002-2013 για αποπληρωμή φόρων, δεν μπορεί κατά νόμον να γίνει δεκτό προς κάλυψη του υπό κρίση ποσού των 56.422,51 € ως υπολειπομένου του συνολικού ποσού των τραπεζικών καταθέσεων του ιδίου, της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους κατά την 01.01.2014 ύψους 116.981,11 €, το ποσό δε αυτό των 213.101,40 € είναι **το ανώτατο** ποσό μετρητών που θα μπορούσε να έχει, κατά τους δικούς του ισχυρισμούς και συγκεκριμένα κατά τον προσκομιζόμενο από τον ίδιο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, ο προσφεύγων ανά χείρας κατά την 01.01.2014, συνεπώς ήδη από λογική άποψη το μέρος εκείνο από το ως άνω συνολικό ποσό των 115.000,00 €, το οποίο δε χρησιμοποιήθηκε προς κάλυψη επειγουσών καταναλωτικών αναγκών της οικογενείας του, **δεν μπορεί παρά να εμπεριέχεται** στο ποσό των 213.101,40 €, **παρέλκει** η εξέταση του μοναδικού λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το **πέμπτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 20.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		11/12/2019	20/12/2019	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	29.578,36 €

και την επικύρωση της πράξης αυτής.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογικό έτος 2014

Διαφορά κύριου φόρου	17.779,99 €*.
ΠΛΕΟΝ Πιστωτικού ποσού βάσει της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014	810,46 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014	9.295,23 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	1.692,68 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>29.578,36 €</u>

* Σύμφωνα και με την επισήμανση στο σώμα της υπ' αριθμ. .../11.12.2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, «επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η 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.