



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 07/04/2020

Αριθμός απόφασης: 632

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...**2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ** ..., κατά: α) της με αριθμ. .../**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, β) της με αριθμ. .../**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, γ) της με αριθμό .../**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, δ) της με αριθμό .../**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, ε) της με αριθμό .../**2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και στ) της με αριθμό .../**2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου

58^A του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δράμας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από ...2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ. **.../...2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^A παρ 1 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 19.375,28 €, (υποτροπή) λόγω μη έκδοσης, τουλάχιστον σε μία (1) περίπτωση, φορολογικού στοιχείου εσόδου, για συναλλαγές καθαρής αξίας 41.058,04 €, με αναλογούντα ΦΠΑ 9.687,64 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ 1 του Ν. 4174/2013. (ήτοι πρόστιμο $9.687,64 \text{ €} * 200\% = 19.375,28 \text{ €}$).

-Με την υπ' αριθ. **.../...2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^A παρ 1 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 5.374,04 €, (υποτροπή), λόγω μη έκδοσης, τουλάχιστον σε μία (1) περίπτωση, φορολογικού στοιχείου εσόδου, για συναλλαγές καθαρής αξίας 11.195,70 €, με αναλογούντα ΦΠΑ 2.687,02 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ 1 του Ν. 4174/2013. (ήτοι πρόστιμο $2.687,02 \text{ €} * 200\% = 5.374,04 \text{ €}$).

-Με την υπ' αριθμ. **.../...2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.585,73 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 1.292,87 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 190,30 €, και φόρου πολυτελούς διαβίωσης ύψους 509,60 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 4.578,50 €.

-Με την υπ' αριθμ. **.../...2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.518,40 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 1.259,20 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης

ύψους 215,51 €, και φόρου πολυτελούς διαβίωσης ύψους 509,60 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 4.502,71 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο από 862,18 € (βάσει δήλωσης) σε 688,39 € (βάσει ελέγχου) και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 11.026,52 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, εξαλείφθηκε πιστωτικό υπόλοιπο 418,52 € (βάσει δήλωσης) και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.882,40 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στις από .../2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου του άρθρου 58^Α της Δ.Ο.Υ. Δράμας, για τα φορολογικά έτη 2016 -2017, με βάση τα άρθρα 21 και 28 του Ν. 4172/2013, 27 του Ν. 4174/2013 και την απόφαση Α.1293/2019, σε συνδυασμό με τα άρθρα 23 και 27 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθμ. .../...2019 εντολής .

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δε συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικών ετών 2016 και 2017 και συγκεκριμένα στον κωδικό 212 βοηθητικούς χώρους 50 τ.μ. στην κύρια κατοικία του, την οποία δήλωσε ως «κενή», στους κωδικούς 207-222 δευτερεύουσα ισόγεια κατοικία στο ... 220 τ.μ. και στον κωδικό 711 Ι.Χ. σκάφος αναψυχής– ανοιχτού τύπου – ταχύπλοο με την ονομασία «...» μήκους 6,28 μ. με αρ. νηολογίου ... στο ... και με 1^η νηολόγηση την1987, που κατείχε, κατά τα εν λόγω έτη, περιουσιακά στοιχεία (ετήσια αντικειμενική δαπάνη), που αποτελούν βάση προσδιορισμού του τεκμαρτού εισοδήματος.

Η φορολογική αρχή, βάσει των γενικών διατάξεων, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2016

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2016	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ		
Εισόδημα από κινητές αξίες	0,23	0,23
Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες	2.408,82	2.408,82
Εισόδημα από Επιχ/κή Δραστηριότητα	-30.852,90	-30.852,90
Προστ. Διαφορά αντικ. δαπανών	5.766,95	17.876,95

Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	8.176,00 €	20.286,00 €
--------------------------------------	-------------------	--------------------

Φορολογικό έτος 2017

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2017	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ		
Εισόδημα από κινητές αξίες	0,53	0,53
Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες	2.563,20	2.563,20
Εισόδημα από Επιχ/κή Δραστηριότητα	7.030,84	7.136,73
Προστ. Διαφορά αντικ. δαπανών	0,00	10.585,54
Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	9.594,57 €	20.286,00 €

Ακολούθως, βάσει των διατάξεων των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Ν. 4174/2013, διενεργήθηκε έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων κερδών του προσφεύγοντος.

Βάσει του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε **αρνητική διαφορά** μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» για το φορολογικό έτος 2016 ποσού (41.058,04) € και για το φορολογικό έτος 2017 ποσού (11.195,70) €, τα οποία σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 28 παρ 2 του ν. [4172/2013](#), ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2016

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ €
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	90.406,08
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	131.464,12
Υπόλοιπο (διαφορά ακαθαρίστων εσόδων)	-41.058,04

Φορολογικό έτος 2017

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ €
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	128.956,51
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	140.152,21
Υπόλοιπο (διαφορά ακαθαρίστων εσόδων)	-11.195,70

Ακολούθως ο έλεγχος, συγκρίνοντας για τα υπό κρίση έτη, το προσδιορισθέν καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από όλες τις πηγές με βάση τις γενικές φορολογικές

διατάξεις και το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του από όλες τις πηγές με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, έλαβε το μεγαλύτερο, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1050/2014, ως ακολούθως:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2016	8.176,00	18.381,14*	20.286,00	20.286,00	-12.110,00
2017	9.594,57	20.790,27**	20.286,00	20.790,27	-11.195,70

* 41.058,04 - 30.852,90 (ζημιές βάσει δήλωσης) = 10.205,14

10.205,14 + 8.176,00 = 18.381,14

** 11.195,70 + 9.594,57 = 20.790,27

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...**2019** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παρά το νόμο και χωρίς να συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις και μάλιστα χωρίς αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας έγινε έμμεσος προσδιορισμός των εισοδημάτων του για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, με αποτέλεσμα να του επιβληθούν «δυσβάσταχτα» πρόστιμα, που δεν ανταποκρίνονται στη φοροδοτική του ικανότητα. Στις διαπιστώσεις του ελέγχου, συνομολογείται η ακρίβεια των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης. Εν τούτοις ο έλεγχος προχώρησε σε «τροποποίηση» της αρχικής εντολής ελέγχου, με την αιτιολογία ότι: α) το δηλούμενο εισόδημα του δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσής και β) διότι εκδόθηκαν δύο αποφάσεις προστίμων που είναι αμελητέες σε είδος και σε έκταση, και σε καμία περίπτωση δεν δύναται να θεωρηθούν ότι αποκρύπτουν φορολογική ύλη ή ότι επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, ώστε να συνηγορήσουν στον έμμεσο προσδιορισμό των εισοδημάτων του. Ο έμμεσος προσδιορισμός των εσόδων του και των δαπανών του που έγινε από τον έλεγχο στους παρατιθέμενους Πίνακες της προσβαλλόμενης Έκθεσης Ελέγχου δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και δεν είναι αληθής. Ο Έλεγχος προχώρησε σε έμμεσο προσδιορισμό των εισοδημάτων του, χωρίς να συντρέχουν εν προκειμένω οι νόμιμες προς τούτο προϋποθέσεις και σε κάθε περίπτωση, ο έμμεσος υπολογισμός στον οποίο προέβη είναι εσφαλμένος και εξάγει μη ορθά λογιστικά αποτελέσματα, όπως ενδεικτικά παραπάνω

αναφέρεται. – Έλλειψη αιτιολογίας. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματός του δεν μείωσε την προκύψασα διαφορά με το επιπλέον εισόδημα που του καταλόγισε με βάση τις αντικειμενικές/τεκμαρτές δαπάνες.

- 2) Κατά τον επαναπατρισμό του στην Ελλάδα από το εξωτερικό, κατέθεσε στην ... Τράπεζα, σε προθεσμιακό λογαριασμό συνάλλαγμα σε γερμανικά μάρκα, όπως αποδεικνύεται από τα συνυποβαλλόμενα παραστατικά. Από αυτά τα χρήματα, ό,τι δεν έχει αναλωθεί στην πορεία όλων αυτών των ετών τα έχει στην κατοχή του νόμιμα κι εκτός τραπεζικών λογαριασμών και τα χρησιμοποιεί για τη διαβίωσή του. Κατά την ΠΟΛ 1076/26.03.2015 δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου και συνεπώς το εισαχθέν και κατατεθέν στην Εμπορική Τράπεζα συνάλλαγμα του σε γερμανικά μάρκα, μπορεί και πρέπει να ληφθεί υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς εσόδων/δαπανών.
- 3) Άκυρη η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας η επιβολή φόρων και προστίμων με τις προσβαλλόμενες πράξεις. Εν προκειμένω η φορολογική διοίκηση επέλεξε την κοινοποίηση των προσβαλλομένων κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 5 § 2 εδ. γ ν.4174/2013, ήτοι κατά τις διατάξεις του ΚΔΔ., συνταχθέντων των Εκθέσεων Επίδοσής τους από υπάλληλο της Εφορίας, χωρίς την αναφορά επ' αυτών της υπηρεσίας όπου υπηρετεί το όργανο επιδόσεως

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του

οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ 1 και 3 του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. (βλ. ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012).

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί του ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την διενέργεια ελέγχου με τις έμμεσες τεχνικές

Επειδή, στο άρθρο **26 παρ 1** του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **27** του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 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 το άρθρο **28** του **Ν. 4172/2013** (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζεται ότι: «Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ότανή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ)2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή με την εγκύκλιο **Ε. 2015/31-01-2020** της ΑΑΔΕ, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του [άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#): «3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το [άρθρο 28 του Ν. 4172/2013](#) μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27 του Ν. 4174/2013](#) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της [παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013](#)), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της [παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013](#)) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην [ΠΟΛ. 1050/2014](#) Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. [...] Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο [άρθρο 28 του Ν. 4172/2013](#). Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. [...] 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των [παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#). [...]».

Επειδή με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1050/17-02-2014** (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, ορίζονται τα ακόλουθα: **Στο άρθρο 3- Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής**, ορίζεται ότι: «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) [...] και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:**

α) ... β).....

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)**

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

• 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.».

Περαιτέρω στο **άρθρο 5- Επιλογή τεχνικής ελέγχου**, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1094/7.4.2014 και ισχύει, ορίζεται ότι: «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της. Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, βάσει της από .../2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας, στο φορολογικό έτος 2016 προέκυψαν ζημιές ύψους (30.852,90€) και διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (ΑΕΠ .../2017) και στο φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (ΑΕΠ .../2017) και ως εκ τούτου, ορθώς στα υπό κρίση έτη, διενεργήθηκε έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, των ακαθαρίστων εσόδων, εκροών και των φορολογητέων κερδών του προσφεύγοντος, βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1050/2014, κατόπιν εισηγητικού υπηρεσιακού σημειώματος του ελέγχου και βάσει της υπ' αριθ. πρωτ. .../...2019 απόφασης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί του ότι ο έμμεσος προσδιορισμός των εσόδων του και των δαπανών του με βάση τους πίνακες της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας δεν είναι ορθός

Επειδή με τις διατάξεις της απόφασης **A.1293/23-07-2019** (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά», ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: **«αποφασίζουμε:** Κατά το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το

Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας, εξαιρουμένων των υποθέσεων μερικού ελέγχου για την επιστροφή φόρου. [...]

Άρθρο 2

Προετοιμασία ελέγχου

Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. Ανάλογα με το είδος του ελέγχου και τις ελεγχόμενες περιόδους, εξετάζονται τουλάχιστον τα κάτωθι:

.....

2. Παραβάσεις των διατάξεων της υποπαραγράφου Ε.1. της [παραγράφου Ε΄ του άρθρου πρώτου](#) του ν. [4093/2012](#) (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) ή του ν. [4308/2014](#) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. [4174/2013](#), κατασχεθέντα, άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία πιθανολογείται ότι προκύπτει φοροδιαφυγή.

3. Στοιχεία διασταυρώσεων, δελτία πληροφοριών και λοιπά στοιχεία από Οργανισμούς, Τράπεζες και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.....

7. Στοιχεία για τη σύνθεση της συνολικής εικόνας του ελεγχόμενου από τα υφιστάμενα πληροφοριακά συστήματα.

9. Όλα τα δεδομένα που αφορούν στα αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων.

13. Στοιχεία και πληροφορίες από κάθε είδους πηγή. [...]

Άρθρο 5

Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους

Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος. [...]

Άρθρο 11

Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους

Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#) και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#), έμμεσες μεθόδους ελέγχου.».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα. Ήδη εκδόθηκαν οι **ΠΟΛ.1050/17.2.2014** (Φ.Ε.Κ.Β΄478) και **ΠΟΛ.1094/7.4.2014** (Φ.Ε.Κ. Β΄961) αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε., περί καθορισμού του περιεχομένου και του τρόπου

εφαρμογής των τριών τεχνικών ελέγχου, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού. Η εγκύκλιος διαταγή **ΠΟΛ.1270/24.12.2013** θα εφαρμόζεται ανάλογα και για υποθέσεις που ελέγχονται με βάση τις παραπάνω αποφάσεις».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1050/17-02-2014** της ΓΓΔΕ με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού», ορίζεται ότι: **«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:...**)....• 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....**Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης (άρθρο 6).** 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. **Παροχή στοιχείων (άρθρο 7).** 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.... 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. **Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος (άρθρο 9)....** Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου 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 συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογούμενους 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....** Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. **Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού. (άρθρο 10)** 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.

Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου (άρθρο11) 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.**

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. (άρθρο12) 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 περαιτέρω, με την **αρ. πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ με θέμα «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων», ορίζονται τα ακόλουθα:

στο άρθρο 4 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται επί υποθέσεων που επιλέγονται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις για διενέργεια τακτικού ελέγχου.».

στο άρθρο 8 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «3) Οι ελεγκτές συγκεντρώνουν τις δηλώσεις και τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 6.1 της παρούσας για όλους τους ελεγχόμενους (υποκείμενους ή μη στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.). 4) Πραγματοποιούνται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις

επί των βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις υποκείμενων στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.) που ορίζονται στο άρθρο 6.2 της παρούσας. 7) Συντάσσεται έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στην οποία τεκμηριώνεται η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου λόγω συνδρομής μίας ή περισσότερων περιπτώσεων του άρθρου 3 της παρούσας και αιτιολογούνται αναλυτικά και με σαφήνεια οι προκύπτουσες διαφορές προς καταλογισμό».

στο άρθρο 9 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.... Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος...».

στο άρθρο 10 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή βάσει της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, επιλέχθηκε η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, ως καταλληλότερη μεταξύ των τριών έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Ν. 4174/2013. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1050/2014 ο έλεγχος δημιούργησε ανά ελεγχόμενο έτος ένα ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, τις «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και τις «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του προσφεύγοντος, στη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, και που αποδεδειγμένα (βάσει

βιβλίων και δηλώσεων) πραγματοποίησε ο προσφεύγων. Στην δεύτερη στήλη «Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων» συμπεριέλαβε όλες τις πραγματοποιηθείσες αναλώσεις και τις πραγματικές δαπάνες (επιχειρηματικές/προσωπικές) που διαπιστώθηκαν αποδεδειγμένα (βάσει δηλώσεων και στοιχείων σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 4174/2013) ότι πραγματοποίησε ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Στην συνέχεια, συγκρίθηκαν, ανά φορολογικό έτος, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών (με τις γενικές διατάξεις και με τη μέθοδο εμμέσου προσδιορισμού και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λήφθηκε το μεγαλύτερο (άρθρο 9 της ΠΟΛ 1050/2014). Συγκεκριμένα: Για το φορολογικό έτος 2016, λήφθηκε υπόψη ως τελικώς φορολογητέο το τεκμαρτά προσδιορισθέν εισόδημα του προσφεύγοντος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30-33 του Ν 4172/2013, ως μεγαλύτερο. Για το φορολογικό έτος 2017, ως τελικώς φορολογητέο εισόδημα λήφθηκε- ως μεγαλύτερο – το προσδιορισθέν με τη μέθοδο εμμέσου προσδιορισμού (την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας).

Επειδή ο προσφεύγων υποβλήθηκε παράλληλα και σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία για τα υπό κρίση έτη, (κεφάλαιο 7.4, σελ 31-38 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), καθώς, το τεκμαρτό εισόδημά του, (βάσει των δηλώσεων που υπέβαλε), όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Ν.4172/2013, ήταν υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του και από τον διενεργηθέντα έλεγχο στις εν λόγω δαπάνες προέκυψε διαφορά, λόγω του ότι δεν συμπεριέλαβε περιουσιακά στοιχεία που προσδιορίζουν την ετήσια αντικειμενική δαπάνη και που αποτελούν βάση προσδιορισμού του τεκμαρτού του εισοδήματος. Αλυσιτελώς δε προβάλλεται από τον προσφεύγοντα, ότι κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές δεν μειώθηκε το προκύψαν εισόδημά του, (του έτους 2017 εν προκειμένω), καθώς το προσδιορισθέν αποτέλεσμα, βάσει έμμεσων τεχνικών, ήταν μεγαλύτερο από αυτό των γενικών διατάξεων, βάσει του τεκμαρτού προσδιορισμού του ελέγχου, δεδομένου ότι οι τεκμαρτές δαπάνες ασκούν επίδραση μόνο στον προσδιορισμό του εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις και όχι με τις έμμεσες τεχνικές.

Επειδή περαιτέρω, στις σελ 25-26 και 27-29 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία και οι πηγές προέλευσης (taxisnet, Δ.ΗΛΕ.Δ, δηλώσεις του προσφεύγοντος, ερωτηματολόγιο κλπ), για το σύνολο των εσόδων και των δαπανών του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ορθού προσδιορισμού του εισοδήματος του, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί ανάλωσης χρηματικού κεφαλαίου από το εξωτερικό

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 30 του Ν. 4172/2013**, (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013),ορίζεται ότι: ««1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34. 2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 31 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα: α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, [...] β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μίας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, [...] γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ορίζεται ως εξής: [...] στ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν εκτιμάται με βάση το κόστος τελών ελλιμενισμού, ασφαλίσεων, καυσίμων, συντήρησης και πρακτόρευσης και ορίζεται, ανάλογα με τα μέτρα ολικού μήκους του σκάφους, ως εξής: [...] θ) Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα....».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 34 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: [...] β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις. [...] 2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:[...] δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα: αα) Που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους. ββ) Που είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος

γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους. γγ) Που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομά τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τραπεζικό λογαριασμό ανοιγμένο σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους - μέσα σε έναν (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32, εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 32, ή του άρθρου 34. [...] ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. [...]».

Επειδή με την ΠΟΛ 1076/26-03-2015, της ΓΓΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος άρθρα 30-34 Ν.4172/13», διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: [...] **Μείωση της διαφοράς** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. [...] δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος, **εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή**. Για τα ποσά που εισάγονται, απαιτείται πρωτότυπο παραστατικό που εκδίδει η τράπεζα με το οποίο θα μπορεί να εξακριβωθεί ότι ο φορολογούμενος είναι ο δικαιούχος του εισαγόμενου χρηματικού κεφαλαίου, το ύψος του εισαγόμενου ποσού, το νόμισμα, η ευρωποίηση του και η χώρα προέλευσης. Όταν ως δικαιούχος του ποσού που εισάγεται εμφανίζεται άλλο πρόσωπο από τον αγοραστή του συναλλάγματος, η βεβαίωση εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από την αλλοδαπή μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο από τον δικαιούχο του ποσού. Αν η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων γίνει χωρίς ευρωποίηση μπορεί να ευρωποιηθεί μεταγενέστερα και να περιληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους κατά το οποίο έγινε η ευρωποίηση. Όλα τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και για χρηματικά κεφάλαια σε ευρώ.[...] Επισημαίνεται ότι το Μοναδικό Δελτίο εισαγόμενων μετρητών και αξιών που εκδίδεται από το Τμήμα Ασφαλείας αερολιμένων - τελωνείων της ΕΛΑΣ δεν αποτελεί πλέον αποδεικτικό στοιχείο εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων στην Ελλάδα για κάλυψη δαπανών. **Για τη δικαιολόγηση της απόκτησης των εισαγόμενων χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό απαιτούνται επίσημα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η απόκτησή τους, όπως π.χ. η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής της αλλοδαπής, αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων που είχαν υποβληθεί κ.τ.λ.**».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1130/17.4.2002 η μοναδική βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος (Β.Α.Σ.) έπαψε να αποτελεί το μοναδικό δικαιολογητικό απόδειξης εισαγωγής συναλλάγματος για εισαγωγές που πραγματοποιούνται από 1.1.2002 και μετά. Ως αποδεικτικό εισαγωγής συναλλάγματος ορίσθηκε το πρωτότυπο του, κατά περίπτωση, εκδιδόμενου από κάθε τράπεζα παραστατικού με την προϋπόθεση ότι περιέχει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου, το ύψος του ποσού που εισάγεται, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης.

Επειδή, όπως, έγινε δεκτό από τη Διοίκηση όταν η εισαγωγή συναλλάγματος γίνεται σε προηγούμενο έτος από εκείνο που πραγματοποιείται η δαπάνη που πρέπει να καλυφθεί, το ποσό του συναλλάγματος αυτού θα ληφθεί υπόψη στο σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Προκειμένου δε να ληφθεί υπόψη το συνάλλαγμα στο σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών, θα πρέπει να συμπεριληφθεί στη φορολογική δήλωση (ΚΩΔ.781) του έτους στο οποίο έχει εισαχθεί και στην περίπτωση που το έτος αυτό έχει παραγραφεί, να δηλωθεί στο αμέσως επόμενο μη παραγεγραμμένο έτος. (σχετ. 1086393/2003/Α0012/12.10.2006 και 1092329/1656/Α0012/14.11.2008 έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά τον επαναπατρισμό του στην Ελλάδα, εισήγαγε συνάλλαγμα το οποίο κατέθεσε σε προθεσμιακό λογαριασμό της Εμπορικής Τράπεζας, σε γερμανικά μάρκα και ότι προσκόμισε τα πρωτότυπα παραστατικά της νόμιμης εισαγωγής του στην ως άνω Τράπεζα.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων συνυπέβαλε δύο (2) φωτοτυπίες «αποδείξεων κατάθεσης επί προθεσμία» της πρώην ... Τράπεζας, με συνδικαιούχους τους ..., ποσών 310.809,07 DEM και 1.342.038,95 DEM, με ημερομηνίες έκδοσης την .../1993 και την .../1994 αντίστοιχα. Περαιτέρω δεν προσκόμισε πρωτότυπα αποδεικτικά παραστατικά της εισαγωγής του συναλλάγματος, ούτε δικαιολόγησε την απόκτηση τους με στοιχεία και ούτε τα συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να ληφθούν υπόψη στο σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή περαιτέρω, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 7 της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1050/17-02-2014** επιδόθηκε στον προσφεύγοντα **«Το έντυπο Διαθεσίμων Περιουσιακών στοιχείων»**, στο οποίο περιλαμβάνεται και η δήλωση του προσφεύγοντος **για τα μετρητά που κατείχε σε νομίσματα κάθε μορφής.** το οποίο δεν συμπληρώθηκε, και ορθώς θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι ο προσφεύγων δεν είχε στην κατοχή του μετρητά, κατά την έναρξη των ελεγχόμενων ετών και ο περί αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή με την υπ' Αριθ. **Δ6Α 1036682 ΕΞ 25.2.2014** (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα με θέμα [Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης] στο άρθρο 1 ορίζεται ότι μεταβιβάστηκε η αρμοδιότητα για την κοινοποίηση: (α) σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, των πράξεων προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών, των πράξεων επιβολής προστίμων και οποιασδήποτε άλλης καταλογιστικής πράξης, με συνημμένη την έκθεση ελέγχου, όπου προβλέπεται, σε Οποιοσδήποτε υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 παρ. 1, 2 του Ν.4174/2013** «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή **γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο.** Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1249/1.12.2014** του Υπουργείου Οικονομικών της ΓΓΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, όπου μεταξύ άλλων στην παρ Δ' ορίζονται τα εξής: «Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής: 1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας [...] 14. Με το αριθμ. πρωτ. ΔΝΥ Δ 1070485 ΕΞ 2013/19-4-2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Παρακολούθησης Νομικών Υποθέσεων Ελέγχου και Αναγκαστικής Είσπραξης απεστάλησαν σχέδια αποδεικτικών επίδοσης, προκειμένου αυτά να χρησιμοποιούνται ως υποδείγματα από τις Δ.Ο.Υ. και τις λοιπές ελεγκτικές Υπηρεσίες, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου.».

Επειδή, στο άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους

ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις.».

Επειδή, στο άρθρο 56 του ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. 2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει: α) την παραγγελία προς επίδοση, β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση. 3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα. 4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 57 παρ 1 του ως άνω Κώδικα (ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «1. Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση».

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις .../2019 επιδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις στον προσφεύγοντα, στα γραφεία της φορολογικής αρχής δια αποδεικτικού (έκθεσης) επίδοσης αυτών, που συνέταξε ο αρμόδιος υπάλληλος.

Κατόπιν τούτου, εκκίνησε η 30ήμερη του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 για την υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής και ο προσφεύγων υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εμπροθέσμως, χωρίς η ανωτέρω επίδοση να επηρεάσει την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος του και χωρίς ο ίδιος να επικαλείται και να αποδεικνύει οποιαδήποτε προκληθείσα βλάβη από την κοινοποίηση των πράξεων στα γραφεία της φορολογικής αρχής, που σε κάθε περίπτωση συντελέστηκε με τη συναίνεση και αποδοχή του και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. .../**...2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ 1 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016

Πρόστιμο αρ. 58Α παρ 1 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2016
Μη έκδοση ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 41.058,04 € με αναλογών ΦΠΑ 9.687,64 € (υποτροπή)	19.375,28 €

Υπ' αριθμ. .../**...2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ 1 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο αρ. 58Α παρ 1 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2017
Μη έκδοση ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 11.195,70 € με αναλογών ΦΠΑ 2.687,02 € (υποτροπή)	5.374,04€

Υπ' αριθμ. .../**...2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

Εισοδήματα 01/01/2016– 31/12/2016	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.585,73
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 Ν. 4174/2013	1.292,87
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	190,30
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	509,60
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.578,50 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ. .../**...2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Εισοδήματα 01/01/2017– 31/12/2017	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.518,40
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 Ν. 4174/2013	1.259,20
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	215,51
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	509,60
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.502,71 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ. .../...**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπόλοιπου προς έκπτωση	173,79
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	11.026,52
Πρόστιμο αρ. 58Α ν. 4174/2013	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.026,52 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ. .../...**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπόλοιπου προς έκπτωση	418,52
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	2.882,40
Πρόστιμο αρ. 58Α ν. 4174/2013	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.882,40 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.