



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/04/2021

Αριθμός απόφασης: 1403

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την από 07/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, που εδρεύει στην, επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την ως άνω πράξη καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 30/10/2020 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/22-03-2021 Συμπληρωματικό Υπόμνημα.
7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/22-03-2021 Συμπληρωματικό Υπόμνημα.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 07/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 64.029,73 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 32.014,87 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 11.329,01 €, ήτοι συνολικό ποσό **107.373,61 €**.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2015 ως προς τις φορολογίες Εισοδήματος, ΦΠΑ, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170Α), του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151Α), του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248Α), του άρθρου 28 παράγραφος 2 του Ν.3296/2004 (ΦΕΚ 253Α), του άρθρου 9Α του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179Α), και του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /2020 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Επίσης διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να εξακριβωθεί αν συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 §4 του ν. 4172/2013 βάσει των πληροφοριών που παραδόθηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. μέσω του Σ.Μ.Τ.Λ, δηλαδή των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων που διατηρούσε ατομικά, ή ως συνδικαιούχος με τρίτα πρόσωπα ο προσφεύγων για το υπό κρίση χρονικό διάστημα.

Από την επεξεργασία των ως άνω κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και των χρηματοοικονομικών προϊόντων προέκυψαν 23 καταθέσεις – πιστώσεις συνολικού ποσού 221.762,00 ευρώ πραγματοποιούμενες από τον προσφεύγοντα ή τρίτα πρόσωπα καθώς και καταθέσεις – πιστώσεις προερχόμενες από μεταφορές χρηματικών ποσών από άλλους μη γνωστούς στον έλεγχο τραπεζικούς λογαριασμούς. Με δεδομένο ότι οι ανωτέρω καταθέσεις – πιστώσεις δεν συσχετίζονται άμεσα με χρεώσεις τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα και από την αιτιολογία των συναλλαγών δεν προκύπτει η πηγή και η αιτία τους, ο έλεγχος έκρινε ότι προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Οι 23 υπό διερεύνηση καταθέσεις – πιστώσεις που αφορούσαν τον προσφεύγοντα, συνολικού ποσού **221.762,00 €** συμπεριελήφθησαν στο με αριθμ. πρωτ. /2020 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών αρθρ. 14 Ν.4174/2013 του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το οποίο εστάλη στον προσφεύγοντα. Ωστόσο ο προσφεύγων **δεν** παρείχε διευκρινίσεις αναφορικά με τις υπό διερεύνηση τραπεζικές κινήσεις. Επίσης δεν προσκόμισε το τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων, ως υπόχρεος τήρησης απλογραφικών βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) καθώς και όλα τα φορολογικά στοιχεία εσόδων, αγορών, δαπανών,

όπως αυτά ζητήθηκαν στο ως άνω Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, προκειμένου ο έλεγχος να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Δεδομένης της μη ανταπόκρισης του προσφεύγοντος στο αίτημα της φορολογικής διοίκησης, ο έλεγχος θεώρησε ότι το ποσό 221.762,00 € συνιστά τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα του, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 51.005,26 €, ήτοι καθαρή αξία 170.756,74 €. Επίσης για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών **δεν αναγνώρισε** αγορές, δαπάνες και έξοδα ως μειωτικό στοιχείο των ακαθαρίστων εσόδων, για τα οποία δεν προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά/παραστατικά ως όφειλαν.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η διαφοροποίηση της οφειλής βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης απεικονίζεται στον κάτωθι πίνακα:

Λογιστικός Προσδιορισμός Καθαρών Κερδών Χρήσης βάσει ελέγχου	
Ακαθάριστα έσοδα Χονδρικής	40.894,33
Ακαθάριστα έσοδα Λιανικής	72.638,20
Ακαθάριστα έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	11.000,00
Λοιπά έσοδα δραστηριότητας	17.700,00
Ακαθάριστα έσοδα από έλεγχο τραπεζικών πιστώσεων	28.524,21
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Χρήσης	170.756,74
Αγορές Εσωτερικού	0,00
Αγορές Εξωτερικού	0,00
Σύνολο Αγορών Χρήσης	0,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Χρήσης	170.756,74
Κόστος Πωληθέντων	0,00
Μικτό Κέρδος	170.756,74
Αμοιβές προσωπικού	0,00
Παροχές τρίτων – ενοίκια	0,00
Διάφορα έξοδα	0,00
Τόκοι & συναφή έξοδα	0,00
Αποσβέσεις Παγίων	0,0

Σύνολο Δαπανών Χρήσης	0,00
Κέρδος λογιστικού προσδιορισμού	170.756,74
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες	0,00
Καθαρά Κέρδη Χρήσης	170.756,74

Παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος από όλες τις πηγές εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε κρινόμενο έτος, διενεργήθηκε και προσδιορισμός με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα την τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου σύμφωνα με την με αρ. πρωτ./2020 απόφαση του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (άρθρ. 27 Ν.4174/2013, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1050/17-02-2014, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1094/07-04-2014 και ΠΟΛ 1259/22-12-2014).

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, την 12/02/2020 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθ. πρωτ./2020 επιστολή με τα έντυπα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 9 της Αρ. Πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013 και την ΠΟΛ 1171/2013, ήτοι α) την έντυπη Δήλωση Διαθεσίμων Περιουσιακών Στοιχείων και β) το Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης, τα οποία ο προσφεύγων δεν προσκόμισε μέχρι και σήμερα.

Αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε το με αριθμ. πρωτ./2020 υπόμνημα που υπέβαλε ο προσφεύγων μετά τη κοινοποίηση του υπ' αριθμ./2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, εφάρμοσε τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/17-2-2014, συγκρίνοντας το εισόδημα που προέκυψε βάσει των γενικών φορολογικών διατάξεων και το εισόδημα που προέκυψε βάσει των διατάξεων των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και κατέληξε στα κάτωθι αποτελέσματα για το φορολογικό έτος 2015:

(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(ζ)	(στ)
ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
2015	0,00	194.013,01	194.013,01	170.756,74	194.013,01	194.013,01

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ		1/1/2015-31/12/2015	
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2015	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2015
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	560.223,49	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	3.755,33

2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	
3. Έσοδα από πώληση επενδυτικών προϊόντων		3. Αναλώσεις κεφαλαίων για αγορά επενδυτικών προϊόντων	
4. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		4. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
5. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	142.232,53	5. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
6. Έσοδα από λοιπές πηγές		6. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	
7. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		7. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	
8. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		8. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	
9. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.		9. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	
10. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		10. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	2.831,31
11. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	33.555,25	11. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	63.779,00
12. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	12. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	197.393,24
13. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		13. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00
14. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		14. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00
		15. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
		16. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους /ων	
		17. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	662.265,40
ΣΥΝΟΛΟ	736.011,27	ΣΥΝΟΛΟ	930.024,28
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ		2015	
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	736.011,27		
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	930.024,28		
Υπόλοιπο	-194.013,01		

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα υποβληθέντα υπομνήματα, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το ΚΕΦΟΜΕΠ διενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και εκδίδει οριστική πράξη χωρίς να έχει προς τούτο ανάλογη αρμοδιότητα.
- Με την έκθεση ελέγχου ουδέποτε αποδεικνύεται η φορολογητέα ύλη την οποία η φορολογική αρχή (ΚΕΦΟΜΕΠ) προσέθεσε στο καθαρό εισόδημα της επιχείρησης του επιβάλλοντας επί αυτής φόρο εισοδήματος.
- Η φορολογική αρχή έσφαλε στον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με βάση τις γενικές διατάξεις του Ν.4172/2013 αφού εκ των ακαθαρίστων εσόδων δεν εκπίπτει κανένα ποσό κόστους εκ των πωληθέντων εμπορευμάτων (αυτοκινήτων κ.λπ.) ούτε και το κόστος αποθεμάτων της προηγούμενης διαχ/κης περιόδου 1/1-31/12/2014.
- Η Προϊσταμένη του ΚΕΦΟΜΕΠ μη νομίμως εξέδωσε εντολή ελέγχου το έτος 2020, επεκτείνοντας τον έλεγχο πέραν της τριετίας, παραβιάζοντας τις διατάξεις του άρθρου 26ξ2 περ. β' του Ν. 4172/2013.
- Η φορολογική αρχή έσφαλε πλήρως εις την εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ 1050/2014 απόφασης του Διοικητού της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όχι μόνον ως προς την επιλογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, δηλαδή της τεχνικής με βάσει την ρευστότητα του επιτηδευματία, αφού οι χρησιμοποιηθέντες συντελεστές δεν προβλέπονται εις την τεχνική αυτή, αλλά και εάν τούτο βασίμως δύναται να υποστηριχθεί από την φορολογική αρχή, οι συγκεκριμένοι συντελεστές ουχί ορθώς ερμηνεύθηκαν από το ελεγκτικό κέντρο.
- Η σημαντικότερη πλάνη, εκτός των άλλων, συνίσταται στην υποκειμενική αλλά εσφαλμένη παραδοχή ότι κάθε ποσό που αναλήφθηκε από τραπεζικούς λογαριασμούς θεωρείται ως αναλωθέν ποσό, περίπτωση η οποία δεν προβλέπεται στις διατάξεις της ΠΟΛ 1050/2014 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
- Από την προσβαλλόμενη πράξη απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη, ήτοι:
 - Η ημερομηνία έκδοσης της πράξης, η οποία συνίσταται εις την ημερομηνία καταχώρησης αυτής στα «οικεία» βιβλία μεταγραφών που τηρούνται στις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες από τις οποίες αυτές τελειούνται και λαμβάνουν νόμιμη υπόσταση.
 - Οι διατάξεις που προβλέπουν την έκδοση της πράξης καθώς και οι ειδικές διατάξεις που προβλέπουν τον συντελεστή φόρου για την συγκεκριμένη κατηγορία εισοδήματος, την εισφορά αλληλεγγύης, το πρόστιμο επί του κυρίου φόρου και το ύψος αυτού.
 - Η υπογραφή της πράξης από το αρμόδιο προς τούτοις διοικητικό όργανο, όταν μάλιστα η πράξη αυτή στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου το περιεχόμενο της οποίας ουδόλως υπογράφεται από τους υπαλλήλους που συνέπραξαν στην κατάρτιση αυτής.
- Πλημμελή παραδοχή του ελέγχου ότι η εκ μέρους του ανάληψη χρηματικού ποσού 500.000 € στις 12.01.2015 αποτελούσε ανάλωση κεφαλαίου ενώ η ανάληψη του εν λόγω ποσού απλώς αποσκοπούσε στη μεταφορά των χρηματικών διαθέσιμων της περιουσίας του σε τραπεζική θυρίδα.
- Η άμεση χρονική συνάφεια μεταξύ της ανάληψης του ποσού των 500.000 € από το λογαριασμό του με IBAN και της επίσκεψής του στη θυρίδα που διατηρεί στο υποκατάστημα της της Κηφισιάς καταδεικνύει με σαφήνεια ότι ανέλαβε το ποσό των 500.000 € με σκοπό όχι να το αναλώσει αλλά να το τοποθετήσει.

- Πλημμελής αιτιολογία.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/22-03-2021 και ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/22-03-2021 υπομνήματα, συνυπέβαλε προς επίρρωση των ισχυρισμών του τα παρακάτω:

- την από 18.03.2021 αίτηση του προς το υποκατάστημα στην, με την οποία αιτείται όπως του χορηγηθούν άμεσα τραπεζικά έγγραφα, κρίσιμα για την απόδειξη των περιεχόμενων στο ανωτέρω υπόμνημα ισχυρισμών.
- Το από 22.03.2021 έγγραφο-Υποκατάστημα, βάσει του οποίου βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων α) διατηρεί θυρίδα στο οικείο υποκατάστημα και β) επισκέφθηκε τη θυρίδα αυτή στις 12.01.2015, ήτοι κατά την ίδια μέρα κατά την οποία ανέλαβε το ποσό των 500.000 €.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 2743/4-8-2017) εξουσιοδοτείται ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. να εκδίδει εντολές ελέγχου (Αρθρ. 34 ν. 4141/2013- Α 81 και υποπαράγραφο Δ1 του άρθρου πρώτου του ν . 4152/2013-Α 107), για: «(α) εξαιρετικά, τους φορολογουμένους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων από αυτή: ...δδ) Απέστειλανστο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους τουλάχιστον πενήντα χιλιάδων (50.000,00) ευρώ και των δικαιούχων των κοινών λογαριασμών.....»

Επειδή σύμφωνα με την με την έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο προσφεύγων ελεγχόταν για εμβάσματα στο εξωτερικό και δη στην Γερμανία συνολικής αξίας 225.000,00 € στη χρήση 2018, επομένως πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις έκδοσης εντολής ελέγχου και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αναρμοδιότητας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή στις διατάξεις της **παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013**, ορίζεται:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 39 του ν.4174/2013**, ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή στην **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....»

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

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

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

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

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

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

.....

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

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

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

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

Επειδή στην **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:
5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....

5.4.....Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : «**(Α)** ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος ..

Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν

κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, ...».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1050/17.2.2014** με Θέμα: Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού:

Άρθρο 1

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

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

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

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

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που

έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση....

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

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

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

Άρθρο 4

Επιλογή υποθέσεων.

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

Άρθρο 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

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

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας 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 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.»

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή/με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή σύμφωνα με την **Ε 2015/2020** με ΘΕΜΑ: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού

προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, 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 στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

...

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

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

Επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα και με τις γενικές φορολογικές διατάξεις και με την τεχνική ελέγχου της Ανάλυσης Ρευστότητας και δεδομένης της μη ανταπόκρισης του προσφεύγοντα στο αίτημα της φορολογικής διοίκησης για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, δεν αναγνώρισε αγορές, δαπάνες και έξοδα ως μειωτικό στοιχείο των ακαθαρίστων εσόδων, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά/παραστατικά ως όφειλε.

Ο έλεγχος σύγκρινε τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και έλαβε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα το αποτέλεσμα από την τεχνική ελέγχου της Ανάλυσης Ρευστότητας, καθόσον ήταν το μεγαλύτερο.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ορίζεται:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.»

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ορίζεται:

«1. Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...»

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία εσόδων – εξόδων καθώς και τα φορολογικά στοιχεία εσόδων, αγορών, δαπανών, οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν αδύνατες και δεν κατέστη δυνατό ο έλεγχος να εξακριβώσει εάν οι δαπάνες πληρούσαν τις προϋποθέσεις που ορίζονται από το άρθρο 22 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα ο έλεγχος δεν μπόρεσε να εξακριβώσει αν πραγματοποιήθηκαν δαπάνες συναφείς με την άσκηση της δραστηριότητάς του, ήτοι πραγματοποίηση προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές, αν αυτές στηρίζονται σε προβλεπόμενα από τις οικείες διατάξεις νόμιμα δικαιολογητικά, αν εξέπεσαν σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις και αν η εξόφλησή τους έγινε σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση β του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ 1216/2014). Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν ευσταθούν και απορρίπτονται.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος σχετικά με την επέκταση της εντολής ελέγχου το έτος 2020 απορρίπτεται καθώς με βάση την παρ. 1 του άρθρου 26 του Ν.4174/2013: *«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 σύμφωνα με την οικία έκθεση ελέγχου, παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος από όλες τις πηγές εισοδήματος της προσφεύγουσας με τις γενικές φορολογικές διατάξεις όπως αυτές ίσχυαν στο υπό κρίση έτος, διενεργήθηκε και προσδιορισμός με τις έμμεσες τεχνικές έλεγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική ανάλυση ρευστότητας.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ο έλεγχος εισηγήθηκε την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας ως της καταλληλότερης μεταξύ των τριών τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 με βάση το εξής σκεπτικό: α) δεν γινόταν να χρησιμοποιηθεί η τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, επειδή η τεχνική αυτή προσδιορίζει τα έσοδα αναλύοντας τις τραπεζικές καταθέσεις και τις δαπάνες με χρήση μετρητών σε διάφορες συναλλαγές, ήτοι δεδομένα που δεν είχε στη διάθεση του ο έλεγχος, β) η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου, δεδομένα που είχε στην διάθεση του ο έλεγχος, από το σύστημα TAXIS και ELENXIS της

Υπηρεσίας και από το αρχείο των τραπεζικών κινήσεων που τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου.

Επειδή όπως προαναφέρθηκε το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και στην περίπτωση που προκύπτει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα, όπως διαπιστώθηκε στην υπό κρίση περίπτωση.

Ύστερα από τα παραπάνω οι σχετικοί ως προς την επιλογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή σε ότι αφορά τα αναφερόμενα του προσφεύγοντος περί της νομιμότητας της διοικητικής πράξης, αναφέρεται ότι το αντίγραφο του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου Εισοδήματος και το αντίγραφο της Έκθεσης Ελέγχου τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα φέρουν την ένδειξη ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ και σφραγίζονται σαν ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΤΗΝ ΙΔΙΑ ΗΜΕΡΑ από τον ελεγκτή που πραγματοποίησε τον έλεγχο. Μόνο το πρωτότυπο του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου Εισοδήματος και το πρωτότυπο της Έκθεσης Ελέγχου φέρει τις υπογραφές όλων των υπαλλήλων της υπηρεσίας που συνέπραξαν στην κατάρτιση αυτών. Ο οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και η Έκθεση Ελέγχου κοινοποιήθηκαν νομότυπα (με θυροκόλληση λόγω απουσίας) από τον Επιμελητή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013, ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εκ μέρους του ανάληψη χρηματικού ποσού 500.000 € στις 12.01.2015 δεν αποτελούσε ανάλωση κεφαλαίου αλλά απλώς αποσκοπούσε στη μεταφορά των χρηματικών διαθέσιμων της περιουσίας του σε τραπεζική θυρίδα. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκόμισε το από 22.03.2021 έγγραφο-Υποκατάστημα, βάσει του οποίου βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων α) διατηρεί θυρίδα στο οικείο υποκατάστημα και β) επισκέφθηκε τη θυρίδα αυτή στις 12.01.2015, ήτοι κατά την ίδια μέρα κατά την οποία ανέλαβε το ποσό των 500.000 €.

Επειδή ωστόσο σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, την 12/02/2020 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθ. πρωτ./2020 επιστολή με τα έντυπα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 9 της Αρ. Πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013 και την ΠΟΛ 1171/2013, ήτοι α) την έντυπη Δήλωση Διαθεσίμων Περιουσιακών Στοιχείων και β) το Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης, τα οποία ο προσφεύγων δεν προσκόμισε μέχρι και σήμερα.

Επομένως, εφόσον ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κατά τη διενέργεια του ελέγχου την έντυπη Δήλωση Διαθεσίμων Περιουσιακών Στοιχείων, συμπληρωμένη με το υπόλοιπο διαθεσίμων λήξης που είχε εις χείρας του ή στη θυρίδα, ο ισχυρισμός σχετικά με τη

μεταφορά των χρηματικών διαθέσιμων της περιουσίας ύψους 500,000,00 ευρώ του σε τραπεζική θυρίδα του απορρίπτεται.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στη Φορολογική Διοίκηση τα ζητηθέντα φορολογικά βιβλία και στοιχεία προκειμένου να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, δεν παρείχε διευκρινίσεις αναφορικά με τις υπό διερεύνηση τραπεζικές κινήσεις και δεν προσκόμισε συμπληρωμένα α) την έντυπη Δήλωση Διαθεσίμων Περιουσιακών Στοιχείων και β) το Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης.

Σύμφωνα με την έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η απλή αναφορά σε περιστατικά χωρίς να αποδεικνύονται από νόμιμα στοιχεία-δικαιολογητικά που διατυπώθηκαν στα υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων δεν αποτελούν απτή απόδειξη της πηγής και της αιτίας της προέλευσης των ποσών των εν λόγω καταθέσεων που απετέλεσαν αντικείμενο έρευνας του ελέγχου και ότι αυτές ως εισόδημα έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου. Ο προσφεύγων υποχρεούται όχι μόνον, να υποδείξει αλλά και να αποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή των ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του, χορηγώντας στον έλεγχο τα αναγκαία και εύλογα, πληροφοριακά στοιχεία, άλλως τεκμαίρεται με έμμεση απόδειξη η ύπαρξη μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και το ποσό της αντίστοιχης κατάθεσης λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης και φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4.

Επειδή ως προς τα λοιπά θέματα του ελέγχου, οι θέσεις του, όπως αυτές αποτυπώνονται στην με ημερομηνία θεώρησης 30/10/2020 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, ύστερα από τα παραπάνω, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίζεται στο ποσό των **194.013,01 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015**, όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα.

(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(ζ)	(στ)
ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
2015	0,00	194.013,01	194.013,01	170.756,74	194.013,01	194.013,01*

Σημειώνεται ότι στην προσβαλλόμενη πράξη αναγράφηκε εκ παραδρομής φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου, το οποίο προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα, ύψους 194.029,49 ευρώ, το οποίο διορθώνεται με την παρούσα απόφαση στο **ορθό 194.013,01 ευρώ.*

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **07/12/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λόγω διόρθωσης του ποσού του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος στο ορθό ποσό των 194.013,01 ευρώ ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	194.029,49	194.013,01	194.013,01
Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	0,00	194.029,49	194.013,01	194.013,01
Τεκμαρτό εισόδημα	22.340,00	22.340,00	22.340,00	0,00

A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
κλίμακας Εισόδημα-φόρος			194.029,49	64.029,73	194.013,01	64.024,29	194.013,01
1. Του συζύγου Μείωση του φόρου							0,00
Υπόλοιπο φόρου (α)		0,00		64.029,73		64.024,29	64.024,29
κλίμακας Εισόδημα-φόρος							0,00
2. Της συζύγου Μείωση του φόρου							0,00
Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00		0,00		0,00	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
B. Συμπληρωματικός φόρος							
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)							
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]		0,00		64.029,73		64.024,29	64.024,29
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Κινητές αξίες			0,00		0,00		
β) Εμπορικές επιχειρήσεις			0,00		0,00		
γ) Ακίνητα							
δ) Μισθωτές υπηρεσίες			0,00		0,00		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα							
στ) Την αλλοδαπή							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος			0,00		0,00		
β) Ειδικών περιπτώσεων			0,00				
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση							
Μείωση επιστροφής φόρου			0		0		
Υπόλοιπο φόρου		0,00		64.029,73		64.024,29	64.024,29
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος						0,00	
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				0,00		0,00	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				0,00		0,00	
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου							
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ							
6. Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής							
7. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής				32.014,87		32.012,15	32.012,15
7α. Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής βάσει άρθρου 53 του Ν. 4174/13							

8. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.	0,00%					
9. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου						
10. Εισφορά ΕΛΓΑ						
11. Εισφορά Αλληλεγγύης	312,76	11.641,77	11.640,78	11.328,02		
12. Τέλος Επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00		
Σύνολο	962,76	108.336,37	108.327,22	107.364,46		
13. Φόρος πολυτ. Διαβίωσης	2.165,80	2.165,80	2.165,80			
14. Τέλος Επιτηδεύματος						
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμφητισμών						
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	3.128,56	110.502,17	110.493,02	107.364,46		
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή						
Ποσό που επιστράφηκε	0,00		0,00			
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	3.128,56	110.502,17	110.493,02	107.364,46		

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	64.029,73 €	64.024,29 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	32.014,87 €	32.012,15 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	11.329,01 €	11.328,02 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	107.373,61 €	107.364,46 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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