



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

E-Mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 03/06/2022

Αριθμός Απόφασης: 2192

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 03-02-2022 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 και της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 και την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 30-12-2021 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4172/2013 (Εισόδημα) και την με ημερομηνία θεώρησης

30-12-2021 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α) της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

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

Επί της από 03-02-2022 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (Α.1012/2022) 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./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 7.271,54€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 3.635,77€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.669,20€.

Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 2.243,52€.

Σύντομο Ιστορικό

Από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής συντάχθηκαν τα κάτωθι έγγραφα που αφορούσαν τον προσφεύγοντα: 1) η υπ' αριθμ./2021 έκθεση ελέγχου του ν.4174/2013, 2) η υπ' αριθμ./2021 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος του Ν.4172/2013 και 3) η υπ' αριθμ./2021 πληροφοριακή έκθεση Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000, οι οποίες παρελήφθησαν από την Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας στις 28/09/2021 λαμβάνοντας τα υπ' αριθμ. Πρωτ./2021 αντίστοιχα. Συνεπεία των ανωτέρω πληροφοριακών δελτίων και της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (τμήμα Δ2 - Λαμίας), εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας η υπ' αριθμ./2021 εντολή ελέγχου για το φορολογικό έτος 2015. Στις ανωτέρω πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται ότι για το φορολογικό έτος 2015 προέκυψε θετική διαφορά μεταξύ πρωτογενών καταθέσεων και δηλωθέντων εισοδημάτων. Ειδικότερα, ως προς τη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης μέσω καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς, που δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, όπως αυτά αναφέρονται στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015. Ως εκ τούτου, διαπιστώθηκε ανακριβής υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, λόγω απόκρυψης φορολογητέας ύλης προερχόμενη από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας, η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο ποσού 26.448,21€. Αντίστοιχα, ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε ανακριβής υποβολή περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2015 με ποσό ανακρίβειας στο φόρο ύψους 2.243,53€. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας αποδέχτηκε το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και εκδόθηκε το υπ' αριθμ.

...../2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου με συνημμένη την υπ' αριθμ...../2021 πράξη προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Ν.4172/2013 και την υπ' αριθμ./2021 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου των διατάξεων του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.). Ο προσφεύγων δεν υπέβαλε εγγράφως απόψεις επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων και εν συνεχεία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

Οι φερόμενες διαφορές του ελέγχου αιτιολογούνται με το μη αναλωθέν και διαθέσιμο εις χείρας του κεφάλαιο προηγούμενων ετών. Επιπλέον, πλήθος από τις ελεγχόμενες καταθέσεις του έχουν πραγματοποιηθεί από τον ίδιο και όχι από οποιοδήποτε άσχετο τρίτο πρόσωπο και συνεπώς είναι απολύτως λογικό και φυσικό να έχουν προέλευση τα μη αναλωθέντα χρήματα του.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, 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.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 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 το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η

πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, ακόμη, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣτΕ 3261/1994), ΔΕΦΑΘ 1526/2021.

Επειδή, σύμφωνα με την 195/2003 απόφαση του ΣτΕ, “Αιτιολογημένη είναι η πράξη επιβολής προστίμου όταν μνημονεύονται σ’ αυτή η παράβαση και το πρόστιμο που επιβάλλεται και δεν απαιτείται ειδική μνεία των στοιχείων της παράβασης, τα οποία μπορεί να προκύπτουν από την οικεία έκθεση ελέγχου. Δεκτή η αναίρεση για πλημμελή αιτιολογία. (Αναιρεί την αριθμ. 2158/1996 ΔΕΦΑΘ). Όμοιες οι 196/2003 ΣτΕ και 197/2003 ΣτΕ.”

Επειδή με την ΠΟΛ. 1175/2017 με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» διευκρινίστηκε ότι:

«.....
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, αναγκαίων, 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.

.....
5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.»

Επειδή όπως αναφέρεται στην από με ημερομηνία θεώρησης 30/12/2021 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4172/2013 (Εισόδημα) της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα σε συνδυασμό με το δηλωθέν εισόδημα από κάθε πηγή προσδιόρισε αρχικώς διαφορά μεταξύ καταθέσεων και δηλωθέντων εισοδημάτων ποσού 61.240,76€. Για την διαφορά των 61.240,76€ στην εν λόγω έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα κάτωθι:

Α) Στο φορολογικό έτος 2015 προέκυψαν οκτώ (8) περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων συνολικής αξίας 929,94€, που λογίζονται από τον έλεγχο ως μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών στα πλαίσια άσκησης του επαγγέλματος του, εάν δεν προσκομισθούν τα αντίστοιχα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (Α.Λ.Σ. ή Τ.Π.).

Β) Για το υπόλοιπο ποσό απόκρυψης, ύψους 60.310,82€, (61.240,76€ συν. Διαφορά – 929,94€ ονομ. κτθ= 60.310,82€) για το οποίο δεν υπάρχουν στοιχεία καταθετών και το πλήθος των συναλλαγών είναι άγνωστο, λογίζεται από τον έλεγχο, αν δεν δικαιολογηθεί επαρκώς ως παράβαση για μη έκδοση ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου εσόδων (Α.Λ.Σ., Τ.Π. κ.λπ.), με ποσό ίσο με το ποσό της απόκρυψης, 60.310,82€.

Οι ανωτέρω διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα με την αριθμό πρωτ. ΕΜΠ./2021 Κλήση για παροχή εξηγήσεων, και ο προσφεύγων στις 29/03/2021 κατέθεσε το με αριθμό πρωτ. ... έγγραφο υπόμνημα και στις 31/05/2021 κατέθεσε το με αριθμό πρωτ. έγγραφο συμπληρωματικό υπόμνημα.

Εν συνεχεία ο έλεγχος: α) έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα όσον αφορά τις οκτώ (8) περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων συνολικής αξίας 929,94€ και β) το αρχικό ποσό απόκρυψης ύψους 60.310,82€ περιορίστηκε στο ποσό των 28.691,74€. Το ποσό των 28.691,74€ κρίθηκε ότι αφορά μη έκδοση ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου με συνέπεια ανακριβή υποβολή δήλωσης εισοδήματος συνολικής καθαρής αξίας ποσού 26.448,21€.

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας έκανε δεκτό το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Ως αναφέρθηκε ανωτέρω ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα σε συνδυασμό με το δηλωθέν εισόδημα από κάθε πηγή προσδιόρισε διαφορά μεταξύ καταθέσεων και δηλωθέντων εισοδημάτων ποσού 28.691,74€. Το ποσό των 28.961,74€ κρίθηκε ότι αφορά μη έκδοση ενός τουλάχιστον φορολογικού

στοιχείου με συνέπεια την ανακριβή υποβολή δηλώσεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2015.Ειδικότερα, ως προς την φορολογία εισοδήματος το εν λόγω ποσό φορολογήθηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα προερχόμενο από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας και ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. ο έλεγχος προσαύξησε τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές με το φόρο που αναλογεί στην αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 2.243,52€.

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας υιοθέτησε το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, χωρίς η ίδια να διενεργήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις από τις οποίες θα προέκυπταν οι διαπιστώσεις της.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την έναρξη του φορολογικού έτους 2015 παρουσίαζε διαθέσιμο υπόλοιπο από οικογενειακό εισόδημα ύψους 1.343.454,84€. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε πίνακα αναλώσεως κεφαλαίου, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με συνημμένα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος αυτών, οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και φορολογικού έτους 2015 (χρήσεων, αντιστοίχως 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014) και πίνακα με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου, ήτοι κατά την 01-01-2015.Συνεπώς, ισχυρίζεται ότι η αποδιδόμενη σε βάρος του αρνητική διαφορά μεταξύ των εισοδημάτων του και των τραπεζικών του καταθέσεων ποσού 26.448,21€ καλύπτεται πλήρως από τα διαθέσιμα υπόλοιπα εις χείρας του μετρητά προερχόμενα από τις αποταμιεύσεις – μη αναλωθέντα κεφάλαια του προηγούμενων ετών.

Επειδή στην από 07/02/2022 έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας δεν γίνεται καμία αναφορά για τον ως άνω ισχυρισμό του προσφεύγοντα και για την μη διάθεση μετρητών εις χείρας του, βάσει ελεγκτικών επαληθεύσεων του ελέγχου. Επιπλέον, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης 30/12/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4172/2013 (ΕΙΣΟΔΗΜΑ), ο προσφεύγων είχε προβάλλει τον ισχυρισμό στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ότι όλες οι πιστώσεις από καταθέσεις μετρητών προέρχονται από μη αναλωθέν κεφάλαιο των προηγούμενων ετών και συγκεκριμένα των ετών από 2005 έως 2015. Επιπλέον, προσκομίστηκε στον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής πίνακας αναλώσεως κεφαλαίου και οι με αριθμό 2378/2019 και 2082/2020 αποφάσεις της υπηρεσίας μας. Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα αναφέροντας ότι:

«α) στις με αριθμό 2378/2019 και 2082/2020 αποφάσεις της ΔΕΔ η αιτιολόγηση των πρωτογενών καταθέσεων γίνεται ως εξής: α) με αποδοχή δανειακών συμβάσεων και β) με πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, αλλά χωρίς αυτός ο πίνακας να αναφέρεται μέσα στις ανωτέρω αποφάσεις, έτσι ώστε ο έλεγχος να γνωρίζει εάν στον συγκεκριμένο πίνακα λήφθηκαν υπόψη οι πραγματικές δαπάνες και όχι οι τεκμαρτές και

β) σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1270/13 για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσης και όχι οι τεκμαρτές.

Συγκεκριμένα η ΠΟΛ. 1270/13 αναφέρει «Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε

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

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

Επειδή στην από με ημερομηνία θεώρησης 30/12/2021 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4172/2013 (Εισόδημα) της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας ενώ αναφέρεται ως πόρισμα ότι για τον προσφεύγοντα προέκυψε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη μέσω καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς, που δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του, όπως αυτά αναφέρονται στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 και 39 του ν.4174/2013, εν συνεχεία αναφέρεται ότι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης προέρχεται από τη άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας και ως προς την φορολογία εισοδήματος το εν λόγω ποσό φορολογήθηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα προερχόμενο από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας και ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. ο έλεγχος προσαύξησε τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές με το φόρο που αναλογεί στην αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 2.243,52€.

Επειδή επιπλέον στην από με ημερομηνία θεώρησης 30/12/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4172/2013 (Εισόδημα) και στην από με ημερομηνία θεώρησης 30/12/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α), βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ο έλεγχος δεν προσδιόρισε τα επιμέρους χαρακτηριστικά κάθε ελεγχόμενης τραπεζικής συναλλαγής ώστε να μπορούν να χαρακτηριστούν οι συναλλαγές αυτές, αποτέλεσμα της άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας για τις οποίες δεν εκδόθηκε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 26.448,21€ με φόρο που αναλογεί αξίας 2.243,53€.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι κρινόμενες εκθέσεις ελέγχου είναι παντελώς αόριστες και συνεπώς κρίνεται ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 03-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την ακύρωση:

Α) της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 και

Β) της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Α. Υπ' αρ.: /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015:

Συνολικό ποσό: 0,00€

Β. Υπ' αρ.: /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015:

Συνολικό ποσό: 0,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

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.