



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1452

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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. Τη με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά:

Α) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

Β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

Γ) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

Δ) της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

Ε) της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από έκθεση απόψεων Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Α) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, προέκυψε για τον προσφεύγοντα διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 90,77€ (=πιστωτικό υπόλοιπο βάσει ελέγχου 38.650,94€ έναντι πιστωτικού υπολοίπου βάσει δήλωσης ύψους 38.741,71€).

Β) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 48.203,39€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 24.101,70€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 266,61€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 72.571,69€.

Γ) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 144.254,55€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 72.127,28€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 216.381,83€.

Δ) Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 250,00€ κατά τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1δ και παρ. 2γ του ΚΦΔ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

α) δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt, s.txt της εν χρήσει ΦΤΜ με αριθ. τα οποία ζητήθηκαν με την με αριθ. πρωτ. πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ,

β) δεν προσκόμισε στον έλεγχο τις αναλυτικές κινήσεις και τις συγκεντρωτικές ημερήσιες αποστολές κινήσεων-συναλλαγών μέσω τερματικών συσκευών ανάγνωσης πιστωτικών καρτών (POS), τα στοιχεία των εν χρήσει POS καθώς και τα πλήρη στοιχεία των συμβεβλημένων παρόχων υπηρεσιών πληρωμών (συμβάσεις, IBAN, και κινήσεις συνδεδεμένων τερματικών POS), τα οποία ζητήθηκαν με την με αριθ. πρωτ. πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ.

Ε) Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 500,00€ κατά τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε και παρ. 2 περ. η του ΚΔΦ, διότι για πωλήσεις προϊόντων που διαπιστώθηκαν στα αρχεία που δημιουργεί ο ΦΗΜ με αριθ. μητρώου, δεν ζήτησε, δεν έλαβε και σε περίπτωση άρνησης του πωλητή δεν εξέδωσε τουλάχιστον οχτώ (8) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 256,00€ (καθαρή αξία 226,55€ πλέον ΦΠΑ 13% ποσού 29,45€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5 και 8 παρ. 10,11 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ για τα φορολογικά έτη 2020-2021.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του το αντικείμενο εργασιών του προσφεύγοντος τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών, τα οικονομικά δεδομένα των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων, τα στοιχεία του Συστήματος Τραπεζικών Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ) για δανειακούς και καταθετικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, τα απαντητικά έγγραφα της Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ. σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών με αλλοδαπές δικαιοδοσίες για την υπό κρίση υπόθεση, τα στοιχεία taxis/elenxis της Υπηρεσίας μας, τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά/έγγραφα επί της με αριθ. πρόσκλησης του άρθρου 14 του ΚΦΔ καθώς και το με αριθ. πρωτ. έγγραφο υπόμνημα του προσφεύγοντος επί του σημειώματος διαπιστώσεων διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ, ως ακολούθως:

Εισοδήματα αγνώστου πηγής (άρθρο 21 παρ. 4 του ΚΦΕ)		
	ΕΤΟΣ 2020	ΕΤΟΣ 2021
Εισοδήματα από πιστώσεις στην αλλοδαπή	43.847,24€	166.836,14€
Ονομαστικές πιστώσεις στην ημεδαπή	1.292,00€	0,00
Λοιπές πρωτογενείς πιστώσεις ημεδαπής	90.000,00€	74.960,42€
Αγορά ακινήτου στην ημεδαπή		103.000,00€

ΣΥΝΟΛΟ	135.139,24€	344.796,56€
--------	-------------	-------------

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, τα υπό κρίση έτη, κατά τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ, ως ακολούθως:

Φορολογητέο εισόδημα ελέγχου (γενικές διατάξεις)	Φορ. Έτος 2020	Φορ. Έτος 2021
Εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας		-38.069,99
Εισοδήματα τόκων	64,23	6,18
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	34.877,10	23.299,89
Εισόδημα άρθρου 12 ν. 4172/2013	21.812,27	15.773,50
Εισόδημα παρ. 4 του άρθρου 21 ν.4172/2013 (Προσαύξηση Περιουσίας)	135.139,24	344.796,56
Σύνολο	191.892,84	383.869,95
Φορολογητέο εισόδημα	191.892,84	383.869,95

Περαιτέρω, ο έλεγχος καθώς διαπίστωσε ότι πληρούνται στο πρόσωπο του προσφεύγοντος οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ΚΦΕ για προσδιορισμό του εισοδήματος του με βάση έμμεσες μεθόδους ελέγχου (τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματα δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας άγνωστης πηγής του άρθρου 21 παρ.4 του ΚΦΕ. Επιπλέον το φορολογικό έτος 2021 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στη παράβαση ότι δεν ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε τουλάχιστον οχτώ (8) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 256€), με το από έγγραφό του, εισηγήθηκε ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσης τεχνικής ελέγχου τη μέθοδο της «ανάλυσης ρευστότητας», η οποία εγκρίθηκε με την με αριθ. απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

Το εισόδημα του προσφεύγοντος με τις έμμεσες τεχνικές προσδιορίστηκε ως ακολούθως:

Φορολογητέο εισόδημα ελέγχου (έμμεσες τεχνικές ελέγχου)	Φορ. Έτος 2020	Φορ. Έτος 2021
Εισόδημα ακίνητης περιουσίας δήλωσης	34.877,10	21.399,89
εισοδήματα τόκων δήλωσης	64,23	6,18
Συνολικό δηλωθέν φορ. εισόδημα	34.941,33	21.406,07
Πλέον Διαφορές Εισοδήματος προς	80.130,72	437.135,01

φορολόγηση βάσει έμμεσων τεχνικών (αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη)		
Φορολογητέο Εισόδημα έμμεσων τεχνικών	115.072,05	458.541,08

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει το τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος συνέκρινε το προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων και βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και έλαβε το μεγαλύτερο, ήτοι βάσει των ανωτέρω, το τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος το φορολογικό έτος 2020 προσδιορίστηκε βάσει των γενικών διατάξεων στο ποσό των 191.892,84€ και το φορολογικό έτος 2021 βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου στο ποσό των 458.541,08€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Μη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης επί των με αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ εφόσον η αντίδικος μετέβαλε τα προσωρινώς προσδιορισθέντα ποσά με τις οριστικές της πράξεις ενώ δεν του επέδωσε προσωρινή πράξη για το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ εκ ποσού 250,00 ευρώ.
- 2) Παράνομη κρίση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. για τις πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία.
- 3) Παράνομη και καταχρηστική εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου «ανάλυσης της ρευστότητας» και συνεπώς παράνομη η έκδοση των με αρ..... πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2020, 2021 εφόσον η επιλεχθείσα μέθοδος δεν έχει γίνει με ορθώς αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
- 4) Λανθασμένος και παράνομος υπολογισμός των ποσών που αναφέρονται στον «πίνακα ανάλυσης ρευστότητας», συνεπώς λανθασμένος υπολογισμός των εισοδημάτων του με την έμμεση τεχνική ελέγχου «ανάλυση ρευστότητας».
- 5) Αντισυνταγματική εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου «ανάλυσης της ρευστότητας» - βάρος απόδειξης. Η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης ούτε την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση. Παράνομη η έκδοση των με αρ.....πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2020, 2021.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό

διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: [...] δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, [...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: [...] γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος,»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1, 3 και 4 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων επικαλείται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή του κοινοποίησε την με αριθ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1δ και 2γ του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, με την οποία του επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 250,00 για μη προσκόμιση αρχείων της ΦΤΜ και των αναλυτικών κινήσεων των εν χρήσει συνδεδεμένων τερματικών POS, χωρίς να του έχει επιδώσει αντίστοιχη προσωρινή πράξη με το σημείωμα διαπιστώσεων. Επίσης, επικαλείται ότι υπέστην ουσιώδη βλάβη καθώς δεν κατόρθωσε να ασκήσει με πληρότητα και

επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, καθώς η φορολογική αρχή προέβη σε τροποποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου εισοδήματος από τις προσωρινές στις οριστικές πράξεις χωρίς να αιτιολογήσει με σαφήνεια αυτή τη σημαντική διαφοροποίηση και χωρίς αυτή να προκύπτει από τα αναφερθέντα στο υπόμνημά του. Συγκεκριμένα επικαλείται ότι με τον αρ.προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή 176.993,48€, ενώ με την αριθ. προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή 216.381,83€.

Επειδή, η με αριθ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1δ και 2γ του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, αφορά σε διαδικαστική παράβαση και βάσει της προαναφερόμενης παρ. 4 του άρθρου 62 του ΚΦΔ ρητά εξαιρούνται οι διαδικαστικές παραβάσεις από την κλήση σε ακρόαση, ο σχετικός ισχυρισμός είναι νόμω αβάσιμος.

Επειδή, επιπροσθέτως, η διαφοροποίηση που προέκυψε μεταξύ των προσωρινών πράξεων φόρου εισοδήματος και των οριστικών οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το με αριθ. πρωτ. έγγραφο υπόμνημα του προσφεύγοντος επί του σημειώματος διαπιστώσεων καθώς και τα προσκομισθέντα τραπεζικά έγγραφα. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος (λαμβάνοντας υπόψη σχετικό ισχυρισμό του προσφεύγοντος) μετέτρεψε τα τραπεζικά υπόλοιπα αλλοδαπής του προσφεύγοντος από GBP σε ευρώ. Συνεπώς βάσει των ως άνω προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν προέβη σε καταλογισμό νέων ποσών ούτε σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, χωρίς προηγουμένως να κληθεί ο προσφεύγων να ασκήσει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, παρά μόνο μετέτρεψε τα υπόλοιπα στην έναρξη και στην λήξη της ελεγχόμενης χρήσης 2020 του με αριθμ. τραπεζικού λογαριασμούσε ευρώ και ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ ορίζεται ότι:

«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, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1270/2013 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων:

«... 4) 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 αρμοδία 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. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ όψιν εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1050/2014 ορίζεται ότι: «[...] Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

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

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

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

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1259/2014:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας, σας παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄, και ε΄, της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000.

1. Αν ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

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

και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.).

Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα).

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος , ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως.

Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στιςστο σύνολο τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη "Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης".

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

- από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από

τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,

- θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών , κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).

Επισημαίνονται τα εξής:

- στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα , αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο ελεγχόμενος, θα πρέπει να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο),

- αν ο ελεγχόμενος αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στιςεπενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά,κ.λπ.)

Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον ελεγχόμενο (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» / «Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων».

- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων,

- κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

2. Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ 1270/24/12/2013.

Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017 ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα

γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. [...]

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 έγγραφό μας.

5.2. [...], 5.3. [...]

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. ή την παρ.1 του άρθρου 21 τουκαι υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.[...]

Επειδή, με το Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' δόθηκαν Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας.

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

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

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

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

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

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ.

τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

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

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

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

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

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

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

Επειδή, 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. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίμαχη, που συνίσταται στην μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως,

“τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων επικαλείται ότι παράνομα ο έλεγχος προσδιόρισε τα κάτωθι ποσά/πιστώσεις που προέκυψαν από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία:

Εισοδήματα αγνώστου πηγής (άρθρο 21 παρ. 4 του ΚΦΕ)		
	ΕΤΟΣ 2020	ΕΤΟΣ 2021
Εισοδήματα από πιστώσεις στην αλλοδαπή	43.847,24€	166.836,14€
Ονομαστικές πιστώσεις στην ημεδαπή	1.292,00€	0,00
Λοιπές πρωτογενείς πιστώσεις ημεδαπής	90.000,00€	74.960,42€
Αγορά ακινήτου στην ημεδαπή		103.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ	135.139,24€	344.796,56€

Επειδή, συγκεκριμένα για το ποσό των 43.847,24€ το φορολογικό έτος 2020 επικαλείται ότι εσφαλμένα καταλογίστηκε ως προσαύξηση καθώς στη σελ. 73 της έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος δέχεται ότι δεν προκύπτουν διαφορές για το φορολογικό έτος 2020 από τον με αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό Ηνωμένου Βασιλείου.

Επειδή, ωστόσο όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 73 στην αμέσως επόμενη παράγραφο από αυτή που ο προσφεύγων επικαλείται) η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και ότι φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημα του στην Ελλάδα, ορθώς καταλόγισε πιστώσεις συνολικού ποσού 43.847,24€ (=34.845,23€ στις και 9.002,01€ στις) του ως άνω αλλοδαπού λογαριασμού ως προσαύξηση περιουσίας καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο (ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή) για να αποδείξει τον ισχυρισμό του ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν σε νόμιμα φορολογημένες αποδοχές που έλαβε στην αλλοδαπή.

Επειδή, για το ποσό των **1.292,00€** το φορολογικό έτος **2020**, ο προσφεύγων επικαλείται ότι βάσει της απόφασης 884/2016 του ΣΤΕ δεν έπρεπε να συμπεριληφθεί στις υπό διερεύνηση πιστώσεις καθώς αφορά σε μικρό ποσό, λαμβάνοντας υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματά του και την οικονομική του κατάσταση. Ωστόσο, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η εν λόγω πίστωση δεν αφορά σε μη ονομαστική κατάθεση μετρητών αλλά σε μεταφορά από λογαριασμό τρίτου μέσω Alphaweb. Συνεπώς, ο ισχυρισμός απορρίπτεται.

Επειδή, σχετικά με τις λοιπές πρωτογενείς πιστώσεις συνολικού ύψους 90.000,00€ το φορολογικό έτος 2020 και συνολικού ύψους 74.960,42€ το φορολογικό έτος 2021, ο προσφεύγων επικαλείται ότι δεν είναι άγνωστης πηγής καθώς οι καταθέσεις έχουν γίνει από τον ίδιο ή από τη σύζυγό του (προσκομίζει τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά) και προέρχονται από αναλήψεις μετρητών που έχει πραγματοποιήσει το χρονικό διάστημα από συνολικού ποσού 156.248,87€ (προσκομίζει πίνακα και σχετικά τραπεζικά παραστατικά) από τον με αριθ. λογαριασμό της Επίσης επικαλείται ότι οι εν λόγω πιστώσεις προέρχονται και από την πώληση ακινήτου ιδιοκτησίας του το έτος 2016, δυνάμει της με αριθ. συμβολαιογραφικής πράξης, από την οποία προκύπτει ότι έλαβε ποσό ύψους 140.000,00€ σε μετρητά χρήματα.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 20-21 και 78-79) ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς ημεδαπής του προσφεύγοντος το φορολογικό έτος 2020 υφίσταται τέσσερις (4) καταθέσεις συνολικού ποσού 90.000,00€ και το φορολογικό έτος 2021 υφίσταται είκοσι εννέα (29) καταθέσεις συνολικού ποσού 258.670,00€. Από τα στοιχεία των τραπεζών (αιτιολογία πιστώσεων) προκύπτει ότι το σύνολο των εν λόγω καταθέσεων αφορά σε καταθέσεις μετρητών που έχουν πραγματοποιηθεί από τον ίδιο τον προσφεύγοντα. Ο έλεγχος, προκειμένου να διαπιστώσει εάν οι εν λόγω καταθέσεις αφορούν σε δηλωμένα εισοδήματα του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέβη στη σύνταξη του κάτωθι πίνακα:

Σύγκριση εσόδων με πιστώσεις τραπεζικών λογαριασμών							
ΕΤΟΣ	Έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας			Πιστώσεις σε τραπεζικά ιδρύματα			
	Ακαθάριστα έσοδα	ΦΠΑ εσόδων	Σύνολο εσόδων (1)	Πιστώσεις επιχειρηματικής δραστηριότητας	Λοιπές πιστώσεις	Σύνολο πιστώσεων (2)	Διαφορά (2)-(1)
2020	0,00	0,00	0,00	0,00	90.000,00	90.000,00	90.000,00
2021	215.738,63	28.362,01	244.100,64	60.391,06	258.670,00	319.061,06	74.960,72

Βάσει των ως άνω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υφίσταται διαφορά ύψους 90.000,00€ το φορολογικό έτος 2020 και ύψους 74.960,42€ το φορολογικό έτος 2021 μεταξύ των ως άνω καταθέσεων σε μετρητά και των δηλωθέντων εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνοντας υπόψη ότι από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος δεν προκύπτουν αναλήψεις μετρητών τα ελεγχόμενα έτη που να αιτιολογούν επανακαταθέσεις έκρινε ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν προσαύξηση περιουσίας αγνώστου πηγής και αιτίας σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ και της ΠΟΛ.1175/2017.

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι εν λόγω καταθέσεις προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις μετρητών που έχει πραγματοποιήσει το χρονικό διάστημα από συνολικού ποσού 156.248,87€ από τον με αριθ. λογαριασμό της (προσκομίζεται σχετικός πίνακας και είκοσι εννέα (29) τραπεζικά παραστατικά αναλήψεων) λεκτέα είναι τα κάτωθι:

Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, προκειμένου να προσδιοριστεί η δυνατότητα του προσφεύγοντος για διαθέσιμα μετρητά την (πρώτο ελεγχόμενο έτος το 2020), η φορολογική αρχή κατήρτισε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, από τον οποίο προέκυψε ποσό διαθέσιμου εισοδήματος ύψους **1.014.093,33€**, και στον οποίο συμπεριελήφθησαν από τη μία πλευρά το σύνολο των εισοδημάτων του προσφεύγοντος (φορολογητέα και απαλλασσόμενα εισοδήματα, καθώς και ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων) και από την άλλη το σύνολο των πραγματικών δαπανών που ο προσφεύγων κατέβαλε. Εν συνεχεία, ο έλεγχος συνέκρινε το εν λόγω ποσό με το υπόλοιπο των τραπεζικών καταθέσεων την που ανερχόταν στο ποσό των **1.586.048,80€** και διαπίστωσε ότι το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων ήταν μεγαλύτερο από το ύψος του διαθέσιμου εισοδήματος, με συνέπεια να κρίνει ότι ο προσφεύγων δεν δύναται να επικαλεστεί κατοχή μετρητών κατά την έναρξη του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Συνεπώς ο έλεγχος εφάρμοσε όσα ορίζονται στη ΠΟΛ. 1270/2013 για τα διαθέσιμα μετρητά πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος.

Επίσης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων προσκόμισε αποσπασματικά τραπεζικά παραστατικά ετών 2012 έως 2018 από τον με αριθ. λογαριασμό της από τα οποία προκύπτουν αναλήψεις συνολικού ποσού 156.248,87€, χωρίς να προσκομίζεται το σύνολο της κίνησης του εν λόγω λογαριασμού προκειμένου να αποδειχθεί η διακράτηση των εν λόγω ποσών εκτός τραπεζικού συστήματος, σε μετρητά για πάνω από 8 έτη. Αντιθέτως, ο έλεγχος απέδειξε ότι ο προσφεύγων τα έτη αυτά πραγματοποίησε σημαντικές δαπάνες μεταξύ των οποίων και δαπάνες ανέγερσης οικοδομής ύψους 170.000,00€, οι οποίες δεν καλύπτονταν από τα εισοδήματα της χρήσης 2017.

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των προαναφερόμενων διατάξεων και εγκυκλίων καθώς και τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη ότι για το φορολογικό έτος 2021 το εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε με βάση έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται.

Επειδή, επιπροσθέτως ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι εν λόγω πιστώσεις προέρχονται και από την πώληση ακινήτου ιδιοκτησίας του, το έτος 2016, δυνάμει της με αριθ. συμβολαιογραφικής πράξης, από την οποία προκύπτει ότι έλαβε ποσό ύψους 140.000,00€ σε μετρητά χρήματα. Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται καθώς προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που ο έλεγχος κατήρτισε ότι το έτος 2016 έχει συμπεριληφθεί η εν λόγω πώληση περιουσιακού στοιχείου του προσφεύγοντος και έχει ήδη ληφθεί υπόψη ποσό ύψους 351.000,00€ στην ανάλογη στήλη.

Επειδή, σχετικά με το ποσό των 103.000,00€ το φορολογικό έτος 2021, ο προσφεύγων επικαλείται ότι λανθασμένα ο έλεγχος καταλόγισε το εν λόγω ποσό ως εισόδημα αγνώστου πηγής καθώς αφορά σε αγορά ακινήτου που έχει γίνει με την με

αριθ. συμβολαιογραφική πράξη, από την οποία προκύπτει ότι το τίμημα καταβλήθηκε μετρητοίς. Ωστόσο, σύμφωνα με την προαναφερόμενη ΔΕΑΦ Α' ορίζεται ότι 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.

Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε το εν λόγω ποσό ως εισόδημα αγνώστου πηγής καθώς τα δηλωθέντα εισοδήματά του, δεν κάλυπταν την εν λόγω καταβολή μετρητών, και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου του **28 ΚΦΕ** ορίζεται ότι:

«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, με τις διατάξεις του άρθρου **27 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι:

«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 περισσότερων 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 τον 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, στην απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1094/2014 ορίζεται:

«Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 (ΦΕΚ 474 τ. Β' /25-2-2014) αντικαθίσταται ως εξής:

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

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων επικαλείται ότι είναι παράνομη και καταχρηστική η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου «ανάλυσης ρευστότητας» και συνεπώς παράνομη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, εφόσον η επιλεχθείσα μέθοδος δεν έχει γίνει με ορθώς αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος με κύρια Αρχικά ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών, τα οικονομικά δεδομένα των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων, τα στοιχεία του Συστήματος Τραπεζικών Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ) για δανειακούς και καταδεκτικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, τα απαντητικά έγγραφα της Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ. σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών με αλλοδαπές δικαιοδοσίες για την υπό κρίση υπόθεση, τα στοιχεία taxis/elenxis της Υπηρεσίας μας, τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά/έγγραφα επί της με αριθ. πρόσκλησης του άρθρου 14 του ΚΦΔ, καθώς και το με αριθ. πρωτ. έγγραφο υπόμνημα του προσφεύγοντος επί του σημειώματος διαπιστώσεων και **διαπίστωσε προσάυξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ, ως ακολούθως:**

Εισοδήματα αγνώστου πηγής (άρθρο 21 παρ. 4 του ΚΦΕ)		
	ΕΤΟΣ 2020	ΕΤΟΣ 2021
Εισοδήματα από πιστώσεις στην αλλοδαπή	43.847,24€	166.836,14€
Ονομαστικές πιστώσεις στην ημεδαπή	1.292,00€	0,00
Λοιπές πρωτογενείς πιστώσεις ημεδαπής	90.000,00€	74.960,42€
Αγορά ακινήτου στην ημεδαπή		103.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ	135.139,24€	344.796,56€

Εν συνεχεία, ο έλεγχος διαπίστωσε (όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελ. 34-35 της έκθεσης ελέγχου) ότι τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματα του προσφεύγοντος των ελεγχόμενων χρήσεων δεν καλύπτουν τις πραγματικές δαπάνες των ετών αυτών, ως κάτωθι:

	ΕΤΟΣ 2020	ΕΤΟΣ 2021
Σύνολο οικογενειακών εισοδημάτων	34.944,34€	23.345,24€
Σύνολο οικογενειακών πραγματικών δαπανών	63.594,05€	127.678,86€

Επιπλέον, το φορολογικό έτος 2021, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στη παράβαση ότι δεν ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε τουλάχιστον οχτώ (8) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 256€, και προς τούτο εκδόθηκε η με αριθμ. προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσού 500,00€.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 για προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου και με το από έγγραφό του, εισηγήθηκε ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσης τεχνικής ελέγχου τη μέθοδο της «ανάλυσης ρευστότητας», η οποία εγκρίθηκε με την με αριθ. απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1050/2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1094/2014 και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων επικαλείται ότι είναι λανθασμένος και παράνομος ο υπολογισμός των ποσών που αναφέρονται στον «πίνακα ανάλυσης ρευστότητας», συνεπώς λανθασμένος και ο υπολογισμός των εισοδημάτων του με την έμμεση τεχνική ελέγχου. Ειδικότερα, ο προσφεύγων επικαλείται ότι λανθασμένα και αυθαίρετα ο έλεγχος προσδιόρισε προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ετών 1996-2019 συνολικού ποσού 244.175,67 αντί του ποσού των 151.175,67€ στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για τα έτη 2020 και 2021 με βάση την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας και διαπίστωσε ότι υφίσταται αρνητική διαφορά ύψους 80.130,72€ το φορολογικό έτος 2020 και ύψους 437.135,01€ το φορολογικό έτος 2021 καθώς το σύνολο των πηγών κεφαλαίου /εσόδων δεν καλύπτει το σύνολο των αναλώσεων κεφαλαίων /εσόδων, των ετών 2020 και 2021.

Επειδή, στις σελ. 37-67 της έκθεσης ελέγχου, η φορολογική αρχή αναλυτικά επεξηγεί τα ποσά που καταχωρήθηκαν στις στήλες του πίνακα τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος λανθασμένα στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προσδιόρισε προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ετών 1996-2019 συνολικού ποσού 244.175,67 αντί του ποσού των 151.175,67€, αλυσιτελώς

προβάλλεται καθώς η εν λόγω διαφορά ουδόλως επηρεάζει τα αποτελέσματα του ελέγχου και τούτο διότι το ύψος των τραπεζικών υπολοίπων είναι μεγαλύτερο του προσδιορισθέντος διαθέσιμου εισοδήματος ακόμη και αν ληφθούν υπόψη προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ετών 1996-2019 συνολικού ποσού ύψους 151.175,67€ που ο προσφεύγων επικαλείται.

Επειδή, επιπλέον ο προσφεύγων επικαλείται ότι αυθαίρετα η φορολογική αρχή δημιούργησε πίνακα ανάλωσης μόνο για τα έτη 1996-2019, ενώ ο ίδιος έχει εισοδήματα πριν από το 1996.

Επειδή, η φορολογική αρχή προέβη σε υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος του προσφεύγοντος, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της ΠΟΛ., για τα έτη που τηρείται αρχείο φορολογικών δηλώσεων/εκκαθαριστικών στην Υπηρεσία, ήτοι για τα έτη 1996 έως 2016. Ενώ ο προσφεύγων που ισχυρίζεται ότι έχει εισοδήματα και πριν το έτος 1996 δεν προσκομίζει ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή αντίγραφα εκκαθαριστικών, συνεπώς ο ισχυρισμός του παραμένει αναπόδεικτος.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις αντικειμενικές (τεκμαρτές) δαπάνες διαβίωσης του, ενώ οι σχετικές διατάξεις προβλέπουν τη σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος με τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης. Ακόμη, ο προσφεύγων επικαλείται ότι το ποσό των 80.000,00€, έχει υπολογιστεί λανθασμένα δυο φορές τόσο το έτος 2019 όσο και το έτος 2020 και συνεπώς πρέπει να αφαιρεθεί από τη στήλη δωρεές/δανεισμός του πίνακα ανάλωσης (σελ.42). Ωστόσο οι εν λόγω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις πραγματικές και όχι τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης του προσφεύγοντος και το ποσό των 80.000,00€ το έτος 2019 έχει συμπεριληφθεί στις δαπάνες του προσφεύγοντος (δάνεια που έχει χορηγήσει ο ίδιος στην εταιρεία) ενώ το έτος 2020 έχει συμπεριληφθεί στις πηγές κεφαλαίου (λοιπές περιπτώσεις εσόδων) καθώς διαπιστώθηκε η επιστροφή του εν λόγω ποσού στον προσφεύγοντα από την ως άνω εταιρεία.

Ως προς τον 5ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων επικαλείται αντισυνταγματική εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου «ανάλυσης ρευστότητας» καθώς η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης ούτε την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση:

Α) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

Β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

Γ) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

Δ) της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

Ε) της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Α) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών

Διαφορά Υπολοίπου φόρου για έκπτωση	90,77 €
--	----------------

Β) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών

Διαφορά φόρου	48.203,39 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	24.101,70 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	266,61 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	72.571,69 €

Γ) Υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών

Διαφορά φόρου	144.254,55 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	72.127,28 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	216.381,83 €

Δ) Υπ. αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών 250,00€

Ε) Υπ. αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών 500,00€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.