



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης: 1145

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α'206), εφεξής ΚΦΔ,
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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

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

δ. 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **13/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου κατά **α) της υπ' αριθ. /2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης **β) της υπ' αριθ. /2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης, **γ) της υπ' αριθ. /2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και **δ) της υπ' αριθ. /2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής

Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 25/01/2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 14.974,58€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 7.487,29€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.541,59€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 24.003,46€.

β) Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 25.582,78€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 12.791,39€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.843,23€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 43.217,40€.

γ) Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 699,48€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 349,74€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 1.049,22€.

δ) Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 7.681,15€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 3.840,58€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 11.521,73€ (υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 0,02€).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 15/12/2022 Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./19-08-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την με αριθμό/19-08-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, κύρια δραστηριότητα της οποίας ήταν κατά τις υπό κρίση περιόδους «Λιανικό εμπόριο διάφορων τουριστικών και λοιπών παρόμοιων ειδών λαϊκής τέχνης».

Από τις δηλώσεις εισοδήματος Ε1 και ακινήτων Ε9 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων και η σύζυγός του (η οποία δηλώνει μηδενικό εισόδημα) έχουν υψηλά ποσά τεκμηρίων, αγορές ακινήτων και αυτοκινήτων μεγάλης αξίας, αποπληρωμές-προεξοφλήσεις δανείων που σε καμία περίπτωση δεν δικαιολογούνται από τα εισοδήματά τους. Επιπλέον κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016-2017 οι εν λόγω επικαλούνταν ανάλωση κεφαλαίου (κωδ.787-788) χωρίς να προσκομίζουν καθόλου στοιχεία, ενώ ο έλεγχος από τα διαθέσιμα στοιχεία (δηλώσεις Ε1 και εκκαθαριστικά παρελθόντων ετών-χρήσεις 2003-2015-προσδιόρισε μηδενικό διαθέσιμο εισόδημα προς ανάλωση, καθώς ο προσφεύγων από το 2003 έως το 2022 δηλώνει ελάχιστα κέρδη ή ζημιές, ως προκύπτει από το Elenxis και αναλυτικά παρατίθεται στον ακόλουθο πίνακα:

Δηλώσεις Εισοδήματος

Οικ.Ετος	Διαχ.Περίοδος (ΑΠΟ)	Διαχ.Περίοδος (ΕΩΣ)	Ακαθάριστα Έσοδα	Κέρδη(Φ.Π.)	Ζημιές(Φ.Π.)
2022	01/01/2021	31/12/2021	29.883,00	,00	46.149,99
2021	01/01/2020	31/12/2020	21.844,20	,00	27.200,40
2020	01/01/2019	31/12/2019	100.772,98	,00	24.353,62
2019	01/01/2018	31/12/2018	92.822,15	,00	24.152,95
2018	01/01/2017	31/12/2017	63.814,10	,00	48.597,54
2017	01/01/2016	31/12/2016	44.315,77	,00	24.465,67
2016	01/01/2015	31/12/2015	62.481,49	,00	17.295,15
2015	01/01/2014	31/12/2014	80.285,49	,00	1.083,92
2014	01/01/2013	31/12/2013	95.425,50	,00	35.008,34
2013	01/01/2012	31/12/2012	82.812,17	1.431,95	,00
2012	01/01/2011	31/12/2011	91.647,29	,00	9.669,95
2011	01/01/2010	31/12/2010	39.310,57	,00	14.273,61
2010	01/01/2009	31/12/2009	83.546,30	4.202,38	,00
2009	01/01/2008	31/12/2008	100.085,41	5.364,58	,00
2008	01/01/2007	31/12/2007	102.074,89	5.522,25	,00
2007	01/01/2006	31/12/2006	130.933,39	5.826,54	,00
2006	01/01/2005	31/12/2005	137.801,00	6.007,75	,00
2005	01/01/2004	31/12/2004	135.272,38	5.789,66	,00
2004	01/01/2003	31/12/2003	133.479,75	6.407,03	,00

Ακολούθως, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη (2016, 2017) πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013,(έμμεσες τεχνικές ελέγχου) καθώς:

- Για το φορολογικό έτος 2016 και 2017 το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του ελεγχόμενου (εμπίπτει στο άρθρο 28 ν. 4172/2013 Παράγραφος 2). Συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2016 το συνολικό δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος είναι 3.042,29€, ενώ στις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης περιλαμβάνεται το ποσό των 9.358,78€ για τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείου, ενώ για το φορολογικό έτος 2017 το συνολικό δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος είναι 2.909,16€, ενώ στις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης περιλαμβάνεται το ποσό των 22.052,06€ για τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείου.

- Για το φορολογικό έτος 2016 διαπιστώνεται προσαύξηση περιουσίας (αγορά ΕΙΧ 34.274,75€ και ακινήτου 29.932€) η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα (εμπίπτει στο άρθρο 28 ν. 4172/2013 Παράγραφος 2).
- Ο προσφεύγων έχει παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείων εσόδων με υποτροπή (εμπίπτει στο άρθρο 28 ν. 4172/2013 Παράγραφος 1 Περ. β, ως Ε 2015/31.01.2020), όπως φαίνεται στο σύστημα Taxis, και συγκεκριμένα:

Πρόστιμα από TAXIS

Α/Α-Ετος-ΔΟΥ	Ελεγχόμενη Περίοδος (ΑΠΟ)	Ελεγχόμενη Περίοδος (ΕΩΣ)	Έτος Αναφοράς	Ποσό Προστίμου	Παράβαση	Εντολή Ελέγχου
1075/2020/8110	10/08/2019	10/08/2019	2019	1.000,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)/2019
3025/2019/8110	26/07/2019	26/07/2019	2019	250,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)/2019
4696/2019/8110	25/08/2019	25/08/2019	2019	500,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)/2019

- Διαπιστώθηκε μη καταχώρηση εσόδων από πωλήσεις γραμματοσήμων στα βιβλία, ποσού 5.040 ευρώ για το 2017(εμπίπτει στο άρθρο 28 ν. 4172/2013 Παράγραφος 1 Περ. β, ως Ε 2015/31.01.2020).

Με την από 27/09/2022 απόφασή της, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης ενέκρινε την χρήση της Τεχνικής των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Ακολούθως, στάλθηκαν με e-κοινοποίηση στον προσφεύγοντα η με αρ. πρωτ./04.10.2022 γνωστοποίηση για τη διενέργεια του ελέγχου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ και του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς τηρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν οι παραπάνω διατάξεις, καθώς και η με αρ. πρωτ./07.10.2022 Επιστολή μαζί με τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-Μεταβολές- Υποχρεώσεις». Εν συνεχεία, κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών κινήσεων-δεδομένων των λογαριασμών του προσφεύγοντος από το Μητρώο Τραπεζών (ΣΜΤΛ), του επιδόθηκε στις 12/10/2022 η με αρ. πρωτ./12-10-2022 Πρόσκληση Αιτιολόγησης συναλλαγών και επιπλέον στάλθηκαν ηλεκτρονικά στο δηλωθέν email του ελεγχόμενου τα αρχεία ΠΙΝΑΚΑΣ «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ 2016», ΠΙΝΑΚΑΣ «ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ 2016», ΠΙΝΑΚΑΣ «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ 2017» και ΠΙΝΑΚΑΣ «ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ 2017» προς αιτιολόγηση, καθώς και όλα τα δεδομένα κινήσεων όλων των λογαριασμών του για τις χρήσεις 2016-2017 από το ΣΜΤΛ, σε μορφή excel, προς διευκόλυνσή του. Ο προσφεύγων δεν απάντησε στα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-Μεταβολές- Υποχρεώσεις».

Ως προς τις απαντήσεις στην πρόσκληση αιτιολόγησης συναλλαγών απάντησε με το υπ' αριθ. πρωτ./31-10-2022 υπόμνημά του και προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του κ. όπου αναγράφεται:

«Δάνεια τον στις 28/01/2016 ποσό 2.222,28 ευρώ, στις 16/06/2016 ποσό 20.000 ευρώ, στις 15/12/2016 ποσό 6.030,53 ευρώ, στις 16/06/2017 ποσό 10.000 ευρώ, στις 30/06/2017 ποσό 13.339,24 ευρώ με επιταγές που είχα λάβει από την εταιρεία στην οποία συμμετείχα κατά το παρελθόν. Επίσης 07/03/2017 του δάνεια ποσό 2000 ευρώ το οποίο μετέφερα από το λογαριασμό της συζύγου μου σε δικό του Τραπεζικό

Λογαριασμό. Στον ίδιο λογαριασμό της συζύγου αυτός επέστρεψε από τα δανεικά ποσό 7.000 ευρώ στις 16/02/2017 και ποσό 2.000 ευρώ στις 02/03/2017».

Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις ανωτέρω αιτιολογήσεις, καθώς δεν προσκομίστηκαν πρόσθετα στοιχεία, δανειακή σύμβαση, ή λοιπά αποδεικτικά για την τεκμηρίωση των ανωτέρω. Επίσης, ο προσφεύγων δεν εμφανίζεται στις ΜΥΦ να έχει επιχειρηματικές συναλλαγές με τον (ΑΦΜ) ή την(ΑΦΜ).

Ακολούθως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 του ΚΦΔ, εκδόθηκε το με αριθ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων το οποίο επιδόθηκε στον προσφεύγοντα την 23/11/2022. Ο προσφεύγων δεν απάντησε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος από όλες τις πηγές εισοδήματος σύμφωνα με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε κρινόμενο έτος και με βάση την τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, δηλαδή την επεξεργασία των τραπεζικών του λογαριασμών σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματα και αφού ελήφθησαν υπόψη οι εξηγήσεις και τα δικαιολογητικά που προσκόμισε σχετικά με τις πρωτογενείς καταθέσεις που βρέθηκαν στους λογαριασμούς του.

Ο τρόπος υπολογισμού του φορολογικού αποτελέσματος βάσει της ανωτέρω έμμεσης τεχνικής ελέγχου είχε ως ακολούθως:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ		ΧΡΗΣΗ 2016	ΧΡΗΣΗ 2017
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ (ελεγχόμενης περιόδου)	103.316,84 €	168.788,74 €
<i>μείον</i>	ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ	16.705,95 €	11.830,62 €
<i>μείον</i>	ΠΟΣΑ ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗΣ ΔΑΝΕΙΩΝ *	- €	
<i>μείον</i>	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΕΣ ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΜΕΤΑΞΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ		2.000,00 €
<i>μείον</i>	ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ, ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΚΛΠ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΚΑΘΑΡΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ**	22.000,00 €	
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	64.610,89 €	154.958,12 €
<i>πλέον</i>	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (μετρητοίς)		
<i>πλέον</i>	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ, ΠΡΩΤΩΝ Ή ΒΟΗΘ. ΥΛΩΝ Κ.Λ.Π. ΕΙΔΩΝ (μετρητοίς)	21.432,66 €	35.980,98 €
<i>πλέον</i>	ΑΓΟΡΕΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ (μετρητοίς)***	5.000,00 €	
<i>πλέον</i>	ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ/ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (μετρητοίς)		
<i>πλέον</i>	ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ, ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ		
<i>πλέον</i>	ΑΠΟΠΛΗΡΩΜΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΧΡΕΩΝ με μετρητά		
<i>πλέον</i>	ΑΥΞΗΣΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		
<i>πλέον</i>	ΛΟΙΠΕΣ ΚΑΤΑΒΟΛΕΣ σε μετρητά	- €	- €
<i>πλέον</i>			
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΤΑΤΕΘΕΙΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	91.043,55 €	190.939,10 €

μείον	ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ (π.χ. δάνεια, δωρεές επιστροφές φορων κ.λπ.)		
μείον	ΑΥΞΗΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΕΝΑΝΤΙ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΟΜΕΝΟΥ/ΝΩΝ ΕΤΟΥΣ/ΩΝ	- €	- €
πλέον	ΜΕΙΩΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΕΝΑΝΤΙ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΟΜΕΝΟΥ/ΝΩΝ ΕΤΟΥΣ/ΩΝ	- €	- €
πλέον	ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΙΣΠΑΡΚΤΕΩΝ (π.χ πωλησεις με πιστωση)	- €	- €
μείον	ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ (π.χ πωλησεις με πιστωση)	- €	- €
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΗΣΙΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ (Α)	91.043,55 €	190.939,10 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΑΠΌ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΟΥ ΦΠΑ) (Β1)	53.607,51 €	82.364,83 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ (Β2) πλην της ελεγχόμενης δραστηριότητας	2.640,00 €	2.640,00 €
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	56.247,51 €	85.004,83 €
	ΔΙΑΦΟΡΑ (Α)-(Β1)-(Β2)	34.796,04 €	105.934,27 €

Διαπιστώθηκαν διαφορές ανάμεσα στα δηλωθέντα εισοδήματα και τα εισοδήματα που προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική ελέγχου, ποσού 34.796,04 ευρώ για το 2016 και ποσού 105.934,27 ευρώ για το 2017.

Για το 2016 το ποσό των **34.796,04** ευρώ προσδιορίστηκε ως εισόδημα άγνωστης πηγής παρ. 4 άρθρου 21 Ν4.172/13 και για το 2017 ποσό 105.934,27-34.039,26 = **71.895,01** ευρώ προσδιορίστηκε ως εισόδημα άγνωστης πηγής παρ. 4 άρθρου 21 Ν.4172/13.

(Βάσει της απάντησης του φορολογούμενου στην πρόσκληση αιτιολόγησης συναλλαγών, ποσό διαφοράς ύψους 116.404,09-82.364,83 = 34.039,26 ευρώ είναι εισπράξεις από έσοδα επιχείρησης που δεν είχαν δηλωθεί. Το ποσό αυτό περιλαμβάνει ΦΠΑ.)

Στη συνέχεια, οι διαφορές φόρου που προέκυψαν καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα με τις προσβαλλόμενες πράξεις οι οποίες του επιδόθηκαν ηλεκτρονικά στον λογαριασμό του στις 22/12/2022.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Αντισυνταγματικότητα του άρθρου 27 παρ. 2 του ΚΦΔ.
Η παρεχόμενη νομοθετική εξουσιοδότηση αρχικά στον Υπουργό Οικονομικών, εν συνεχεία στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και πλέον στον Διοικητή της ΑΑΔΕ είναι αντισυνταγματική. Σύμφωνα με το άρθρ. 27 παρ. 2 του ΚΦΔ με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή τους. Όμως η χορήγηση νομοθετικής εξουσιοδότησης στη φορολογική διοίκηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων δεν επιτρέπεται για τη ρύθμιση των αντικειμενικώς ουσιωδών

στοιχείων του φόρου. Κατά συνέπεια οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.

- Εσφαλμένη κρίση επί πραγματικών περιστατικών-ελλιπής αιτιολογία.

Ο έλεγχος χαρακτήρισε εσφαλμένα κάποιες καταθέσεις ως εισόδημα άγνωστης πηγής καθώς δια της υπεύθυνης δήλωσης του κ. προκύπτει η προέλευση των χρημάτων αυτών (πρόσωπο) και η αιτία της συναλλαγής (δάνειο). Από το σύνολο των αποδείξεων και των παραδοχών του ελέγχου καθίσταται σαφές ότι το ποσό 28.252,81€ για το έτος 2016 και το ποσό των 25.339,24€ για το έτος 2017 δεν αποτελούν εισόδημά του από επιχειρηματική δραστηριότητα, πολύ δε περισσότερο από άγνωστη πηγή, αλλά χρηματικά ποσά με αιτία δάνεια (ο νόμος δεν απαιτεί ως προϋπόθεση του κύρους της σύμβασης δανείου τον έγγραφο τύπο αυτής).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«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 τις διατάξεις της παρ. 2.3 του άρθρου 2 «Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου», της ΠΟΛ .1050/2014, ορίζεται ότι:

2.3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωση τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής

περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις.

Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς.

Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/ μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα.

Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2015/2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013», ορίζεται ότι:

«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.

[...]

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.»

Επειδή, με το με αριθμό ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο του Β' Τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών του με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας», διευκρινίστηκε ότι:

«B' 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 προσαύξησή της.

[...]

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.»

Επειδή επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, και Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ./19-08-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

Επειδή, από τις από 15/12/2021 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2016 και 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης προκύπτει ότι ο έλεγχος προέβη στην χρήση έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα, της τεχνικής των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά καθώς πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, (έμμεσες τεχνικές ελέγχου) διότι:

- Για το φορολογικό έτος 2016 και 2017 το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντα (εμπίπτει στο άρθρο 28 ν. 4172/2013 Παράγραφος 2).
- Για το φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας (αγορά ΕΙΧ και ακινήτου) η οποία δεν καλυπτόταν από το δηλούμενο εισόδημα (εμπίπτει στο άρθρο 28 ν. 4172/2013 Παράγραφος 2).
- Ο προσφεύγων είχε παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείων εσόδων με υποτροπή (εμπίπτει στο άρθρο 28 ν. 4172/2013 Παράγραφος 1 Περ. β, ως Ε 2015/31.01.2020).

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι έγινε εσφαλμένη κρίση των πραγματικών γεγονότων με ελλιπή αιτιολογία, και ειδικότερα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος χαρακτήρισε εσφαλμένα κάποιες καταθέσεις ως εισόδημα άγνωστης πηγής καθώς δια της υπεύθυνης δήλωσης του κ. προκύπτει η προέλευση των χρημάτων αυτών καθώς και η αιτία της συναλλαγής (δάνειο).

Επειδή, με την ΠΟΛ 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«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 με την υπ' αριθμ. 174/2018 Απόφαση του ΣτΕ (σκέψη 8):

«8. Επειδή, με τον τρίτο λόγο αναιρέσεως προβάλλεται ότι η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, σύμφωνα με την οποία, προς αποδοχή του νομικού χαρακτηρισμού των ανωτέρω σχέσεων ως δανείων, απαιτείται έγγραφο συμφωνητικό με βέβαιη χρονολογία (αναφορικά με αμφότερες τις καταθέσεις και) καθώς και η κρίση της ότι το ποσό του χορηγηθέντος προς τον δανείου δεν περιελήφθη στη φορολογική δήλωση του αναιρεσείοντος ως τεκμήριο κατ' άρθρο 17 περ. δ του Κ.Φ.Ε. εξηνέχθησαν κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε., δεδομένου ότι α) κατ' άρθρα 158 και 806 επ. ΑΚ, για τη σύμβαση του δανείου δεν απαιτείται έγγραφος τύπος, πολύ περισσότερο σε επίπεδο φιλικών και οικογενειακών σχέσεων, β) κατά την ΠΟΛ 1033/2013 ελέγχεται το πραγματικό γεγονός της χορήγησης δανείου, δυνάμενο να αποδειχθεί με ένορκη βεβαίωση του οφειλέτη, γ) κατά την ΠΟΛ 1095/2011 το δάνειο αναγνωρίζεται ως νόμιμη αιτία προέλευσης των ελεγχόμενων ποσών και επί μη καταβολής τελών χαρτοσήμου, τα οποία καταλογίζονται από τον έλεγχο, δ) η οικονομική δυνατότητα του αναιρεσείοντος να χορηγήσει δάνειο ήταν αναμφισβήτητη, με αποτέλεσμα να παρέλκει το εάν αυτό δηλώθηκε στη δήλωση φόρου εισοδήματος ως στοιχείο τεκμηρίου, τέλος ε) η αναγνώριση της ύπαρξης άτυπου δανείου συνεπάγεται ότι δεν θεμελιώνεται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, ενόψει της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι αναφορικά με τον χαρακτηρισμό επιστροφής άτοκου δανείου ως δήθεν προσαύξησης περιουσίας κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε. και ως αιτίας επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. κατ' άρθρο 5 του ν. 2523/1997 δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας σχετικά με το "πότε και πώς στοιχειοθετείται μια τέτοια περίπτωση". Με τον λόγο, όμως, αυτόν πλήττεται η αιτιολογία της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης και συγκεκριμένα αμφισβητείται η ορθότητα της κρίσης του δικάσαντος διοικητικού εφετείου όσον αφορά την εκτίμηση των αποδείξεων και την ουσία της υπόθεσης και ειδικότερα της, ύστερα από συνεκτίμηση των προαναφερθέντων στοιχείων, κρίσης αυτού ότι δεν αποδείχθηκε εν προκειμένω ότι οι ένδικες καταθέσεις αφορούσαν σε εξόφληση συμβάσεων δανείων, η σύναψη των οποίων δεν προέκυπτε ούτε από δήλωσή τους στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του αναιρεσείοντος (για τον) και της συζύγου του (για την) ούτε από έγγραφο βέβαιης χρονολογίας, ενόψει και των γενομένων δεκτών από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (σκέψη 13 αυτής) περί της αποδεικτικής ισχύος των ιδιωτικών εγγράφων και της βέβαιης ή μη χρονολογίας αυτών όχι ως στοιχείου κύρους αλλά ως στοιχείου που επηρεάζει την αποδεικτική βαρύτητα των εγγράφων. Συνεπώς, ο τρίτος λόγος αναιρέσεως είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος.»

Επειδή, επιπλέον από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης δεν προκύπτει κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να δικαιολογεί την αιτία προέλευσης των υπό κρίση συναλλαγών όπως δανειακή σύμβαση ή λοιπά αποδεικτικά στοιχεία, καθώς ο προσφεύγων πέρα από την υπεύθυνη δήλωση του δηλούντος ιδιώτη, δεν προσκόμισε κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο για να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, από τις προσκομισθείσες επιταγές (επιταγές που μεταβιβάστηκαν στον προσφεύγοντα με οπισθογράφηση από την), δεν προκύπτει η αιτία μεταβίβασης τους καθώς ο προσφεύγων δεν εμφανίζεται στις ΜΥΦ να έχει επιχειρηματικές συναλλαγές με τον ή την Επιπλέον, δεν προσκομίστηκαν ημερολογιακές εγγραφές της Α.Ε. που

αφορούν αυτά τα ποσά, ούτε καρτέλα του προμηθευτή/πελάτη, ούτε πληροφορίες για την ύπαρξη σύμβασης δανείου, καθώς η Α.Ε. δεν απάντησε στο με αρ. πρωτ./02-11-2022 έγγραφο αίτημα που έστειλε ο έλεγχος για παροχή πληροφοριών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 15/12/2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας και εσφαλμένης κρίσης των πραγματικών γεγονότων, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή, επιπλέον, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπάρχει αντισυνταγματικότητα του άρθρου 27 παρ. 2 του ΚΦΔ.

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 παρ.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, σε κάθε περίπτωση, 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 13/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, ως κάτωθι:

Α)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικό έτος 2016
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	14.974,58€
---------------	------------

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ	7.487,29€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.541,59€
Καταλογιζόμενο ποσό	24.003,46€

**Β)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής προστίμου
Φορολογικό έτος 2017
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Διαφορά φόρου	25.582,78€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ	12.791,39€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.843,23€
Καταλογιζόμενο ποσό	43.217,40€

**Γ)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου
Φορολογική περίοδος: 01/01/2016-31/12/2016
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Διαφορά φόρου	699,48€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	349,74€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.049,22€

**Δ)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου
Φορολογική περίοδος: 01/01/2017-31/12/2017
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Διαφορά φόρου	7.681,15€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	3.840,58€
Σύνολο φόρου για καταβολή	11.521,73€

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,02€
----------------------------	-------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

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

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.