



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, 17/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2457

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 23.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ):

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		18/12/2017	27/12/2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	114.392,04 €

και της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2		18/12/2017	27/12/2017	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	01/01/2011 - 31/12/2011	12.705,52 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ και β) διορθωτικού προσδιορισμού ΕισφΑλληλ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 23.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2012 της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 51.996,38 €, πλέον 62.395,66 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012, ήτοι συνολικού ποσού 114.392,04 €.

2) Με την υπ' αριθμ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ) οικονομικού έτους 2012 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΕισφΑλληλ ποσού 5.775,24 €, πλέον 6.930,29 € πρόσθετου φόρου (ΕισφΑλληλ) λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012, ήτοι συνολικού ποσού 12.705,52 €.

Οι διαφορές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάση της από 18.12.2017 έκθεσης τακτικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο (έτος) 01.01.2011-31.12.2011 με την προσθήκη εισοδημάτων αγνώστου πηγής και αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994) ύψους 127.141,18 € στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του περιόδου 01.01.2011-31.12.2011, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό εισόδημα (πριν την έκπτωση δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994)	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2011-31.12.2011	20.778,69 €	147.919,87 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ και β) διορθωτικού προσδιορισμού ΕισφΑλληλ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

- 1.) Πλημμέλεια φορολογικής διοίκησης.
- 2.) Πλημμέλεια φορολογικού ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία επίδοσης στον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αιτήματος παροχής πληροφοριών (14.9.2017): «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ. πρωτ./2017 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (28.11.2017): «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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 εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία επίδοσης στον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αιτήματος παροχής πληροφοριών (14.9.2017) και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν του υπ' αριθμ. πρωτ./2017 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (28.11.2017): «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. **Οι κάθε είδους περιορισμοί που**

μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η Φορολογική Διοίκηση κατά παράβαση όλων των κανόνων χρηστής διοίκησης, των διατάξεων του ΚΦΔ, της δικαστικής νομολογίας και του Συντάγματος με τις πράξεις της και τις παραλείψεις της του στέρησε το δικαίωμα προσήκουσας άμυνας κατά τον υπό κρίση έλεγχο, αφού αγνόησε ηθελημένα το ελάχιστο χρονικό διάστημα της άμυνάς του στο διεξαγόμενο έλεγχο (3 μήνες). Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί: **α)** Όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις από 18.12.2017 έκθεση τακτικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (σελ. 6), στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε (επιδόθηκε) το υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αίτημα παροχής πληροφοριών, στο οποίο αυτός ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ./2017 υπόμνημά του, **συνεπώς τηρήθηκε το προβλεπόμενο** από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 14 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία επίδοσης στον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αιτήματος παροχής πληροφοριών (14.9.2017)) **χρονικό διάστημα των 5 εργάσιμων ημερών** από την κοινοποίηση του ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αιτήματος του υπό κρίση ελέγχου / του ΚΕΦΟΜΕΠ προς τον προσφεύγοντα για παροχή πληροφοριών, δεν προκύπτει δε ότι προσκομίστηκαν από τον τελευταίο επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, οι οποίες (δυσχέρειες) να οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Διοίκησης, γενικά, ή σε λόγους ανωτέρας βίας, περαιτέρω δε το εν λόγω προβλεπόμενο από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 14 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία επίδοσης στον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αιτήματος παροχής πληροφοριών (14.9.2017)) χρονικό διάστημα των 5 εργάσιμων ημερών, πολλώ δε μάλλον το εν τοις πράγμασι χορηγηθέν στον προσφεύγοντα στην υπό κρίση περίπτωση χρονικό διάστημα των 60 ημερών, δεν κρίνεται, υπό το πρίσμα της θεμελιωμένης ρητά στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχής της αναλογικότητας (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία επίδοσης στον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αιτήματος παροχής πληροφοριών (14.9.2017)), μη εύλογο. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ κατά κανένα τρόπο δεν στέρησε από τον προσφεύγοντα το δικαίωμα προσήκουσας άμυνάς του, αντιθέτως μάλιστα τήρησε με τρόπο ευνοϊκό για τον προσφεύγοντα τα προβλεπόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 14 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία επίδοσης στον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αιτήματος παροχής πληροφοριών (14.9.2017)). **β)** Όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις από 18.12.2017 έκθεση τακτικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ (σελ. 9), μετά την υποβολή από τον προσφεύγοντα του ως άνω το υπ' αριθμ. πρωτ./2017 υπομνήματός του, με το οποίο αυτός ανταποκρίθηκε στο ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αίτημα του υπό κρίση ελέγχου ΚΕΦΟΜΕΠ για παροχή πληροφοριών, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το προβλεπόμενο από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 εδ. α'

ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησής του στον προσφεύγοντα (28.11.2017)) σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (υπ' αριθμ. πρωτ./2017) μαζί με τον υπ' αριθμ./...../2017 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΕΦΠ για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011 και τον υπ' αριθμ./...../2017 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΕισφΑλληλ για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011, στο οποίο αυτός ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ./2017 υπόμνημά του, ήτοι αυθημερόν, **συνεπώς τηρήθηκε το προβλεπόμενο** από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 εδ. γ' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ. πρωτ. 232/23.11.2017 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (28.11.2017)) **χρονικό διάστημα των 20 ημερών** από την κοινοποίηση του ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2017 σημειώματος διαπιστώσεων του υπό κρίση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ στον προσφεύγοντα, περαιτέρω δε το εν λόγω προβλεπόμενο από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 εδ. γ' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ. πρωτ./2017 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (28.11.2017)) χρονικό διάστημα των 20 ημερών δεν κρίνεται, υπό το πρίσμα της θεμελιωμένης ρητά στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχής της αναλογικότητας (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία επίδοσης στον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αιτήματος παροχής πληροφοριών (14.9.2017) και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν του υπ' αριθμ. πρωτ./2017 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (28.11.2017)), μη εύλογο. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ κατά κανένα τρόπο δεν στέρησε από τον προσφεύγοντα το δικαίωμα προσήκουσας άμυνάς του. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με την από 26.1.2018 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 16-18): «...Σχετικά με τον 2^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ένα μεγάλο πλήθος πιστώσεων προέρχονται από τα έσοδα της επιχείρησης «.....» και συγκεκριμένα από τα ποσά που εισπράττονταν από τις λιανικές πωλήσεις της εταιρείας στην οποία συμμετέχει, αναφέρουμε **καταρχάς ότι δεν προσκομίστηκε αντίγραφο του αναλυτικού καθολικού των πωλήσεων λιανικής, που να προκύπτουν στοιχεία για τα ποσά των εισπράξεων καθώς και τις ημερομηνίες αυτών, ώστε ο έλεγχος να είναι σε θέση να αξιολογήσει τη σύνδεση αυτών με τα ποσά των τραπεζικών καταθέσεων.** Επίσης, η εταιρεία διαθέτει λογαριασμό όψεως, στον οποίο καταθέτονταν ποσά από τις πωλήσεις της εταιρείας και από τον ίδιο λογαριασμό διενεργούνταν οι καταβολές των δαπανών της. **Οι αναλυτικές κινήσεις του λογαριασμού όψεως δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, ώστε να αποδειχθεί το γεγονός ότι τα έσοδα από τις λιανικές πωλήσεις της εταιρείας δεν κατατέθηκαν σε αυτόν αλλά απευθείας στους ελεγχόμενους λογαριασμούς.** Επισημαίνουμε δε, ότι στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς δεν διαπιστώθηκαν εξοφλήσεις υποχρεώσεων ή καταβολές δαπανών της εταιρείας, γεγονός το οποίο υποδεικνύει ότι οι συναλλαγές αυτές διενεργούνταν μέσω του λογαριασμού όψεως. Γενικά, η ΠΟΛ 1175/2017 αναφέρει ότι «σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο

κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που **αποδεικνύεται** ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης». Κατά τη διενέργεια του παρόντος ελέγχου διαπιστώθηκε ότι καταθέτονταν ορισμένα ποσά από επώνυμους καταθέτες (ονομαστικές καταθέσεις), οι οποίοι, **μετά από την προσκόμιση των αναλυτικών καθολικών των λογαριασμών τάξεως 02 και 09, προκύπτει ότι είναι πελάτες της εταιρείας. Οι λογαριασμοί τάξεως τηρούνται από την επιχείρηση για καθαρά πληροφοριακούς λόγους και δεν ενσωματώνονται στις λογιστικές καταστάσεις και στα αποτελέσματα της επιχείρησης.** Από την επεξεργασία των στοιχείων και συγκεκριμένα του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 30 (και όχι του 02), που **προσκομίσθηκε μετέπειτα, δεν ταυτοποιήθηκαν οι πληρωμές των πελατών με τις αντίστοιχες καταθέσεις στους υπό έλεγχο λογαριασμούς.** Δηλαδή, τα ποσά που εμφανίζονται στην πίστωση της καρτέλας και **σημαίνουν την είσπραξη από τους πελάτες των οφειλόμενων ποσών,** που έχουν προκύψει μετά την τιμολόγηση των παραδοθέντων εμπορευμάτων σε αυτούς, **δεν συμπίπτουν με τα ποσά που έχουν κατατεθεί από τους πελάτες στους ελεγχόμενους λογαριασμούς.** Συγκεκριμένα, τα ποσά των καταθέσεων είτε δεν υπάρχουν στις καρτέλες πελατών είτε είναι κατά πολύ λιγότερα ανά πελάτη. Σε πολλές δε περιπτώσεις, ο αναφερόμενος κατά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ως πελάτη της εταιρείας, **δεν είχε κινηθεί καθόλου σε όλη τη χρήση του 2011.** Συνεπώς, **δεν αποδείχτηκε ότι τα ποσά των καταθέσεων αυτών αφορούν συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία της εταιρείας για όλους τους παραπάνω λόγους και δεν διαπιστώθηκε η επιστροφή των ποσών αυτών στην επιχείρηση.** Για όλες δε τις καταλογιζόμενες καταθέσεις δεν αποδεικνύεται η πηγή προέλευσής τους ή η φύση/αιτία των συναλλαγών που αφορούν και δεν προκύπτει η φορολόγηση αυτών, γεγονός για το οποίο ο έλεγχος θεωρεί ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου. Ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι δεν ελήφθη υπόψη η οικονομική του ευχέρεια, η οποία προκύπτει από τις φορολογικές του δηλώσεις, δεν ευσταθεί καθότι **η τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών που εφαρμόστηκε κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο υπολογίζει και αφαιρεί από το υπόλοιπο των τραπεζικών καταθέσεων (όπως αυτές διαμορφώθηκαν κατόπιν της επεξεργασίας τους), τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα της οικείας δήλωσης εισοδήματος.** Σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, που αναφέρονται αναλυτικά επί συγκεκριμένων συναλλαγών και παρουσιάζονται στις σελ. 6-20 της ενδικοφανούς προσφυγής, τονίζεται ότι **είναι οι ίδιοι ισχυρισμοί, που είχαν καταγραφεί στο αριθ. πρωτ./2017 υπόμνημά του,** που κατέθεσε πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου και **λήφθηκαν υπόψη κατά τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.** Ως εκ τούτου, **ο έλεγχος είχε επεξεργαστεί όλα τα προσκομισθέντα στοιχεία και βάσει αυτών συνέταξε τον πίνακα, που παρουσιάζεται στις σελ. 11-33 της συνημμένης Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου και διατυπώνει την κρίση του επί των συγκεκριμένων συναλλαγών.»**

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. α'-β' ν. 4174/2013, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (17.5.2018): «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της

ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, σ' ό,τι αφορά στο δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 18.12.2017 έκθεση τακτικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες, για το λόγο αυτό γίνονται, σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στο προπαρατεθέν απόσπασμα από την από 26.1.2018 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 16-18), πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ν. 4174/2013 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (17.5.2018)).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 2 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών [...] κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς [...] προσφυγής [...] ή **εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς [...] προσφυγής [...]**, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 6 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται **από 1.1.2018.**»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1003/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Σε συνέχεια του Γ.Δ.Φ.Δ. 1192248 ΕΞ 2017 εγγράφου του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με την κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 [...], παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν

χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. [...]. Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (27.12.2017): «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) [...], β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1, 3 και 4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (27.12.2017): «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση [...] διορθωτικού [...] προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει [...] από την πράξη προσδιορισμού. 2. [...]. 3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφαση του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (27.12.2017): «Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων που καταβάλλει ο φορολογούμενος κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 [...] ορίζεται ως το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου, πλέον οκτώ και πενήντα μίας (8,51) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (27.12.2017): «Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ)

πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας [το οποίο ήταν 0,25%].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (27.12.2017): «*Η παρούσα απόφαση τίθεται σε ισχύ από 1.1.2014.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 15 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (27.12.2017): «*Μέχρι και τις 31.12.2019 ο τόκος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 53 υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο το μήνα.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (27.12.2017): «*Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) [...], γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.*»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και συγκεκριμένα κατ' επιταγή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 2 ν. 4509/2017 πρέπει να προσδιοριστεί και να επιλεγεί η επιεικέστερη για τον προσφεύγοντα κύρωση μεταξύ εκείνης που προκύπτει από την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 1 παρ. 1 ν. 2523/1997 και εκείνης που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 53 παρ. 1 και 4 και του άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4174/2013.

Προσδιορισμός επιεικέστερης κύρωσης

(άρθρο 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με άρθρο 49 παρ. 2 ν. 4509/2017)

Α. Αναφορικά με την υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) & (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 Ν. 4174/2013	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν. 4174/2013	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ (ΠΡΟΣΤΙΜΟ) ΚΑΤ' ΑΡΘΡΟ 49 ΠΑΡ. 1 Ν. 4509/2017	
	[66 μήνες x 2% = 132%, περιορισμός στο 120%]		[53 μήνες x (8,51% + 0,25%) / 12 μήνες = 38,69%]		
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ	51.996,38 € x 120% <u>= 62.395,66 €</u>	51.996,38 € x 50% <u>= 25.998,19 €</u>	51.996,38 € x 38,69% <u>= 20.117,40 €</u>	25.998,19 € + 20.117,40 € <u>= 46.115,59 €</u>	<u>46.115,59 €</u>

Β. Αναφορικά με την υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΕισφΑλληλ οικονομικού έτους 2012 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) & (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 Ν. 4174/2013	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν. 4174/2013	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ (ΠΡΟΣΤΙΜΟ) ΚΑΤ' ΑΡΘΡΟ 49 ΠΑΡ. 1 Ν. 4509/2017	
	[66 μήνες x 2% = 132%, περιορισμός στο 120%]		[53 μήνες x (8,51% + 0,25%) / 12 μήνες = 38,69%]		
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ	5.775,24 € x 120% <u>= 6.930,29 €</u>	5.775,24 € x 50% <u>= 2.887,62 €</u>	5.775,24 € x 38,69% <u>= 2.234,44 €</u>	2.887,62 € + 2.234,44 € <u>= 5.122,06 €</u>	<u>5.122,06 €</u>

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 23.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, κατά της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		18/12/2017	27/12/2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	114.392,04 €

και της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΕισφΑλληλ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2		18/12/2017	27/12/2017	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	01/01/2011 - 31/12/2011	12.705,52 €

και την τροποποίηση των πράξεων αυτών ως προς την εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΕΦΠ

Διαφορά κύριου φόρου	51.996,38 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαύξησης (επιεικέστερη κύρωση κατ' άρθρο 49 παρ. 1 ν. 4509/2017)	46.115,59 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>98.111,97 €</u>

ΕισφΑλληλ

Διαφορά εισφοράς	5.775,24 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαύξησης (επιεικέστερη κύρωση κατ' άρθρο 49 παρ. 1 ν. 4509/2017)	5.122,06 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>10.897,30 €</u>

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.