



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 16/11/2015

Αριθμός απόφασης: 4422

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

Fax : 2131604566

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 18-06-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:.....,κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου :

α) της υπ' αρ.....2015 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 (χρήση 2001),

β) της υπ' αρ...../2015 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005),

γ) της υπ' αρ...../2015 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007(χρήση 2006),

- δ) της υπ' αρ...../2015 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήση 2008),
- ε) της υπ' αρ..../2015 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010),
- στ) της υπ' αρ.../2015 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011).

5. -Την υπ' αρ..../2015 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2002(χρήση 2001), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 153,89 €, πλέον 184,66 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι σύνολο **338,55€.**

- Την υπ' αρ...../2015 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 54.961,96 €, πλέον 65.954,35 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι σύνολο **120.916,31 €.**

- Την υπ' αρ...../2015 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2007(χρήση 2006), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 16.485,41 €, πλέον 19.782,49 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι σύνολο **36.267,90 €.**

- Την υπ' αρ...../2015 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2009 (χρήση 2008), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 14.144,77 €,πλέον 16.973,73 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι σύνολο **31.118,50 €.**

- Την υπ' αρ...../2015 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος & Εισφοράς Αλληλεγγύης ποσού 106.814,83 €, πλέον 104.298,45 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι σύνολο **211.113,28 €.**

- Την υπ' αρ...../2015 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος & Εισφοράς Αλληλεγγύης ποσού 65.458,29 €, πλέον 45.820,80 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι σύνολο **111.279,09 €.** καθώς και την από 08/05/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την από 12/11/2015 εισήγηση του Α1τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 18-06-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

ΠΡΩΤΟΝ: ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

<<.....
.....

Περαιτέρω, στη φορολογία εισοδήματος μέχρι τον κρίσιμο χρόνο της κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων (25.5.2015) ίσχυσαν τα εξής: Με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006 (ΦΕΚ Α'265/5.12.2006) ορίσθηκαν τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008.....».

Με τη διάταξη του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008 (ΦΕΚ Α' 194/25.9.2008) ορίσθηκαν τα εξής: «Η προθεσμία της παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009....». Με τη διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 3790/2009 (ΦΕΚ Α' 143/7.8.2009) ορίσθηκαν τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010».

Με τη διάταξη του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'/24.4.2010) ορίσθηκαν τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010». Με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30.9.2010) ορίσθηκαν τα εξής: « Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...».

Από τη συγκριτική διατύπωση των παραπάνω νόμων για την παράταση της προθεσμίας παραγραφής του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, επιβολής φόρων, τελών και προστίμων, παρατηρείται ότι και στον πρόσφατο νόμο 4098/2012, αρ. 2 παρ.1, με τον οποίο παρατείνεται η προθεσμία παραγραφής που έληγε στις 31.12.2012

μέχρι την 31.12.2013 δεν ορίζεται ρητά η κάθε φορολογία για την οποία νομοθετείται η συνεχής παράταση της παραγραφής με αποτέλεσμα η εν λόγω διάταξη να καθίσταται αντισυνταγματική.

.....

Σε κάθε περίπτωση με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που έληγαν στις 31.12.2013, παρατάθηκαν κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους, μόνο για υποθέσεις, για τις οποίες εκδόθηκαν εντολές ελέγχου, μέχρι τις 31.12.2013. Βάσει της διατάξεως αυτής οι χρήσεις 2001 έως και 2006 θεωρούνται παραγεγραμμένες, εκτός εάν εκδόθηκε εντολή ελέγχου πριν τις 31.12.2013.

Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την έκθεση Τακτικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 15.9.2014, ενώ πριν την ημερομηνία αυτή δεν είχα λάβει την παραμικρή πληροφόρηση ως προς την σκοπούμενη διενέργεια ελέγχου σε βάρος μου. Ως εκ τούτου οι ελεγχθείσες χρήσεις 2001, 2005 και 2006 έχουν παραγραφεί και δεν μπορούν να εκδοθούν καταλογιστικές πράξεις για αυτές.

Από τον συνδυασμό συνεπώς των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, κλπ, μέχρι και τη χρήση 2006 έχει οριστικά παραγραφεί.

Εξάλλου στο μέτρο που δεν είχε κοινοποιηθεί η καταλογιστική πράξη η σχετική με την χρήση 2008 μέχρι την 31.12.2014, αυτή είχε ήδη υποπέσει στην προβλεπόμενη από τον νόμο πενταετή παραγραφή. Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις για τις χρήσεις 2001, 2005, 2006 και 2008 είναι παράνομες και δέον να ακυρωθούν>>.

ΔΕΥΤΕΡΟΝ: Ανεπαρκής, αντιφατική και εσφαλμένη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

<< Σύμφωνα με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. Σύμφωνα συνεπώς με τον Κώδικα της Διοικητικής Διαδικασίας, στον οποίο ρητά προσδιορίζεται ποσοτικά και ποιοτικά το περιεχόμενο της αιτιολογίας, η αιτιολογία της πράξης πρέπει να είναι:

1. Σαφής δηλαδή όχι αόριστη, 2. ειδική , δηλ. όχι γενική. Πρέπει να είναι ειδική τόσο ποσοτικά, δηλ. ως προς την εξαντλητική πληρότητα των στοιχείων που δικαιολογούν το

περιεχόμενο της διοικητικής πράξης όσο και ποιοτικά, δηλ. ως προς την αποδεικτική αξία των στοιχείων που επικαλείται. Και 3.επαρκής δηλ. ποσοτικά και ποιοτικά αναγκαία για να θεμελιώσει το περιεχόμενο της διοικητικής πράξης.

Παράλληλα κατ' εφαρμογή της αρχής της φανεράς δράσης των διοικητικών οργάνων απαραίτητο τύπο της διοικητικής πράξης αποτελεί η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων. Συνεπώς όταν όργανο της Διοίκησης επιβάλλει επαχθές ή δυσμενές μέτρο εις βάρος των διοικουμένων οφείλει να αιτιολογεί τις πράξεις (ΣτΕ 2022/1969, 470/1970, 3650/1971, 276/1986, 3567/1989). Ελαττωματική (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη), αντιφατική (ΣτΕ 1704/1981, 1144/1991, 4810/1995, 4967/1996), αόριστη (ΣτΕ 277/1996) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη. Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η αιτιολογία αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, η παράβαση του οποίου επάγεται την ακυρότητα της διοικητικής πράξης.

Όσον αφορά δε την ειδικότερη περίπτωση του άρθρου 30 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992, η απόφαση της φορολογικής αρχής περί της απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και της προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της θα πρέπει να περιέχει αιτιολογημένη κρίση σε ό,τι αφορά τις διαπιστούμενες πλημμέλειες και την συνεπεία αυτών αδυναμία διενέργειας των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και του λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της (πρβλ. ΣτΕ 2942/2002 7μ., 1389/2011, 3277/2010, 2434/2007, 1646/2005, 1929/1994 κ.α.). Ειδικότερα, η φορολογική αρχή οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση της στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκάως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης (ΣτΕ 3083/2008, 762/1997, 473/2000 κ.ά.)>>.

ΤΡΙΤΟΝ: Μη σύννομη η επιβολή εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων μου για τις χρήσεις 2010 & 2011 κατ' άρθρο 30 και 32 του Ν.2238/94.

<<Σε ό,τι αφορά την επιβολή εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων μου ανά διαχειριστική περίοδο κατ' άρθρο 30 και 32 του Ν.2238/94, δέον να επισημανθεί ότι αυτή τυγχάνει μη σύννομη, δεδομένου ότι σε καμία περίπτωση δεν πληρούνται οι τιθέμενες εκ του νόμου προϋποθέσεις.

.....

Στην υπό κρίση περίπτωση, όπως σαφώς προκύπτει από το κείμενο της σχετικής έκθεσης ελέγχου και αναλύθηκε λεπτομερώς ανωτέρω, δεν υφίσταται η απαιτούμενη επαρκής και εμπεριστατωμένη αιτιολογία στην προσβαλλόμενη, μέσω της σύνδεσης της κάθε μίας εκ των αναφερομένων παραβάσεων με το συμπέρασμα της πλήρους αδυναμίας λογιστικού ελέγχου. Αντιθέτως η έκθεση ελέγχου απλά παραθέτει τις προκύπτουσες παραβάσεις χωρίς όμως να επεξηγεί και να τεκμηριώνει, ως ειδικά απαιτείται, γιατί κάθε μία εξ αυτών, αλλά και ως σύνολο, άγουν υποχρεωτικά σε εξωλογιστικό – στο έσχατο δηλ. μέσο ελέγχου. Έτσι όμως δεν θεμελιώνεται επαρκώς η κρίση της περί απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός της βάσης επιβολής του φόρου, αφού δεν αποδεικνύεται ξεκάθαρα ότι ήταν ανέφικτος ο λογιστικός έλεγχος (ΣτΕ 1463-64/1985, 3012/97, 603/2001, 2456/2003 κλπ.).

Δεν αρκεί επομένως η συναγωγή συμπεράσματος, έστω και πιθανού, μέσα από την παράθεση των παραβάσεων, αλλά απαιτείται η ειδική αιτιολόγηση από τη φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή (βλ. και ΣτΕ 121/1975, 122/1975 κλπ.) του λόγου για τον οποίο η κάθε παράβαση μεμονωμένα, αλλά και σε συνδυασμό με τις υπόλοιπες, επί τη βάσει της αρχής της συνολικής αξιολόγησης, οδηγεί σε εξωλογιστικό. Σε αντίθετη περίπτωση αντιστρέφεται κατά τρόπο απαράδεκτο το βάρος απόδειξης, αφού ο φορολογούμενος είναι αυτός που πρέπει να αποδείξει ότι οι παραβάσεις αυτές δεν οδηγούν σε ανέφικτο λογιστικού προσδιορισμού.

Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν ήθελε κριθεί ότι οι ανωτέρω αποδιδόμενες παραλείψεις εκ μέρους μου εμπίπτουν στην περιπτώσιολογία των παραβάσεων του άρθρου 30 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι αυτές δεν αφορούν οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν έστω και κατ' ελάχιστο την δυνατότητα διενέργειας λογιστικού ελέγχου επί των φορολογικών μας υποχρεώσεων. Ο γεγονός άλλωστε ότι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης ήταν δυνατές και πράγματι διενεργήθηκαν προκύπτει και από το περιεχόμενο της ίδιας της έκθεσης ελέγχου, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή προβαίνει αρχικά στον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών μου αποτελεσμάτων, προκειμένου να τα συγκρίνει στη συνέχεια με τα αντίστοιχα αποτελέσματα, όπως αυτά προσδιορίζονται εξωλογιστικά. Έτσι όμως δεν θεμελιώνεται επαρκώς η κρίση της περί απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων των επίμαχων χρήσεων και επιβολής εξωλογιστικού προσδιορισμού της βάσης επιβολής του φόρου, αφού όχι μόνο δεν τεκμηριώνεται και δεν αποδεικνύεται ξεκάθαρα, ως ειδικά απαιτείται, ότι ήταν ανέφικτος ο λογιστικός έλεγχος, αλλά αντίθετα προκύπτει ότι ο λογιστικός προσδιορισμός ήταν απολύτως εφικτός και πράγματι διενεργήθηκε (ΣτΕ 1463-64/1985, 3012/97, 603/2001, 2456/2003 κλπ.).

Θα πρέπει άλλωστε να συναξιολογηθεί ότι σε καμία περίπτωση δεν προέκυψε και δεν θεμελιώθηκε από την φορολογούσα αρχή απόκρυψη εσόδων, ούτε καν πρόθεση για απόκρυψη εσόδων, η οποία τυχόν θα δικαιολογούσε την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και την επιβολή του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησής μου>>.

ΤΕΤΑΡΤΟΝ: Μη σύννομη η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου στην υπό κρίση περίπτωση.

<< Σε ότι αφορά τον προσδιορισμό από τον διενεργηθέντα έλεγχο του φορολογητέου εισοδήματος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου βάσει των διατάξεων του άρθρου 67B του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 και του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.....

.....

Περαιτέρω, σε ό,τι αφορά την ρύθμιση του άρθρου 67B του Ν.2238/94, την οποία επικαλείται η φορολογική αρχή, θα πρέπει να επισημανθεί ότι αυτή θεσπίσθηκε το πρώτον το έτος 2012, και συνεπώς ως φορολογικού χαρακτήρα διάταξη δεν μπορεί κατ' άρθρο 78 παρ. 2 του Συντ. να έχει αναδρομική ισχύ και να εφαρμοσθεί για προηγούμενα της έναρξης ισχύος της γεγονότα, στο μέτρο που οδηγεί, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, στην αύξηση του φορολογικού βάρους.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την κατ' άρθρο 78 παρ. 2 ρητή συνταγματική επιταγή καθιερώνεται η απαγόρευση της αναδρομικότητας των φορολογικών διατάξεων: "Φόρος ή οποιοδήποτε άλλο οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε." Ο κανόνας αυτός ενισχύει τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των φορολογουμένων.

Η απαγόρευση αυτή καταλαμβάνει τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου. Έτσι, καταρχήν, είναι απαγορευμένος ο καθορισμός του υποκειμένου, του αντικειμένου και του συντελεστή της φορολογίας με νόμο αναδρομικής ισχύος (ΣτΕ 1485/89, 4155/84 κ.ά.). Περαιτέρω, η εξαίρεση από την αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου, την οποία το ίδιο το άρθρο 78 παρ.2 του Συντάγματος θεσπίζει, υπό την μορφή της περιορισμένης χρονικά αναδρομικότητας των φορολογικών διατάξεων, θα πρέπει να προβλέπεται ρητά σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση από την κείμενη νομοθεσία, κατόπιν σταθμίσεως των δυσμενών συνεπειών που ενδέχεται να έχει για τους φορολογούμενους μία τέτοια ρύθμιση. Εξάλλου αντισυνταγματική κρίθηκε και η ρύθμιση με την οποία καθιερώνονταν τεκμήρια κτήσης εισοδήματος με αναδρομική ισχύ. (ΣΤΕ 2885/78), αλλά και η μεταβολή με αναδρομική ισχύ

του τρόπου εξεύρεσης της φορολογητέας ύλης εφόσον οδηγεί σε επαύξηση του φόρου. (ΣΤΕ 3700/85).

Εν προκειμένω, η ρύθμιση του άρθρου 67B του Ν.2238/94, η οποία ορίζει ότι ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις προβλεπόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου, εισήχθη με την παράγραφο Β.1 του άρθρου πέμπτου του Ν.4079/2012, με έναρξη ισχύος την 20.9.2012, ημερομηνία δημοσίευσής του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Όσον αφορά δε την διάταξη της παρ. 4, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 8 παρ. 6 του Ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α΄ 17/23.1.2013), κατά την οποία οι διατάξεις του άρθρου 67B εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση, επισημαίνεται ότι αυτή δεν δύναται σε καμία περίπτωση να προσδώσει αναδρομική ισχύ στην επίμαχη φορολογική ρύθμιση, πέραν των πλαισίων που οριοθετούνται σαφώς από το ίδιο το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Ειδικότερα, η αναδρομική εφαρμογή της ανωτέρω ρύθμισης, εφόσον με αυτή εισάγεται τρόπον τινά τεκμήριο κτήσης εισοδήματος, τυγχάνει σε κάθε περίπτωση απαγορευμένη κατ' επιταγή του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Διότι η καθιέρωση τεκμηρίου απόκτησης τουλάχιστον ορισμένου ποσού φορολογητέου εισοδήματος συνεπάγεται την αναδρομική επιβολή ή επαύξηση της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τη συναφή νομολογία των δικαστηρίων.

Εκ των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η διάταξη αυτή ισχύει από την 20.9.2012 και μετά και δεν δύναται να εφαρμοσθεί για προηγούμενα της έναρξης ισχύος της γεγονότα.

Συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι και εξ αυτού του λόγου μη σύννομες, ως εκδοθείσες κατά παράβαση των κείμενων διατάξεων του Συντάγματος, και δέον να ακυρωθούν.

Σε κάθε περίπτωση, ο διενεργηθείς μέσω των έμμεσων τεχνικών ελέγχων υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος βάσει της Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας τυγχάνει μη σύννομος, διότι, όπως προκύπτει από τους Πίνακες “Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων – Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων” που σχηματίστηκαν για καθεμία των ελεγχόμενων χρήσεων, δεν λαμβάνει υπόψη του τα χρηματικά ποσά που υπήρχαν στο ταμείο της επιχείρησης, αλλά μόνο τα υπόλοιπα των κατατεθειμένων στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς χρηματικών ποσών, με αποτέλεσμα να προκύπτει πλασματικώς για τις επίμαχες χρήσεις αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης “Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων” και της στήλης “Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων”, η οποία και θεωρείται ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Τα διαθέσιμα αυτά χρηματικά ποσά που υφίσταντο στο ταμείο της επιχείρησης ως υπόλοιπο κατά την έναρξη εκάστης των ελεγχόμενων χρήσεων προκύπτουν με σαφήνεια από τους Ισολογισμούς της επιχείρησης, οι οποίοι προσκομίσθηκαν ενώπιον της φορολογικής αρχής, και επομένως όφειλαν να ληφθούν υπόψη και να συνυπολογισθούν.

Συνεπώς στο μέτρο που ο έλεγχος αρνείται αυθαίρετα τον συνυπολογισμό χρηματικών ποσών που αποδεδειγμένα αποτελούν πραγματικά διαθέσιμα και υπάρχουν ως υπόλοιπο κατά την έναρξη καθεμίας εκ των ελεγχόμενων χρήσεων, καταλήγει στην επιβολή φόρου επί εισοδήματος που δεν υπάρχει, με συνέπεια την παραβίαση του άρθ. 4 παρ. 5, αλλά και του ίδιου του ν.2238/94, ερμηνευομένου υπό το πρίσμα του της ως άνω συνταγματικής αρχής >>.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 67 Β του Ν.2238/1994:

1. [1] Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών (mark up method),

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method),

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method),

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

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

[1] Η παράγραφος 1 του άρθρου 67Β τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο πέμπτο Β. παράγραφος 1 του ν. 4079/2012 (ΦΕΚ Α' 180) και ισχύει σύμφωνα με το άρθρο όγδοο από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (δηλ. από 20.9.2012).

Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται 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 το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις πιο πάνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές του επιτηδευματία, τα φορολογητέα κέρδη και ο οφειλόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της Ελεγκτικής.»

Επειδή με τις διατάξεις της Αρ. Πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 201310 / 5 / με Θέμα: «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων»

Άρθρο 1. Αντικείμενο έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Αντικείμενο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι η εξεύρεση μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η υπηρεσία διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ελεγχόμενο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

2.1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method)

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου. Κατά την τεχνική 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 χρήσης, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις σε μετρητά, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

2.2. Τεχνική καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method)

Η τεχνική αυτή αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του ελεγχόμενου και προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα λαμβάνοντας υπόψη όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια προσωπικά, οικογενειακά ή επαγγελματικά (ενεργητικό), τις υποχρεώσεις προσωπικές, οικογενειακές ή επαγγελματικές (παθητικό), τις ατομικές, οικογενειακές και επαγγελματικές δαπάνες ως και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές (ατομικά και οικογενειακά).

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ο Πίνακας Ενεργητικού και Παθητικού για όλα τα ελεγχόμενα έτη με έτος βάσης το αμέσως προηγούμενο από το πρώτο ελεγχόμενο έτος. Στο Ενεργητικό περιλαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την έναρξη και λήξη εκάστου έτους. Στο Παθητικό

περιλαμβάνονται οι αντίστοιχες Υποχρεώσεις. Η διαφορά Ενεργητικού-Παθητικού αποτελεί την Καθαρή Θέση εκάστου έτους. Από την καθαρή Θέση λήξης κάθε διαχειριστικής περιόδου αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης.

Οι αυξήσεις/μειώσεις της Καθαρής Θέσης αναπροσαρμόζονται με τις περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άνευ ανταλλάγματος (αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας, κερδών από τυχερά παίγνια, ανταλλαγής) και τις περιπτώσεις εκποίησης αυτών, με τις ατομικές και οικογενειακές δαπάνες κάθε είδους, και συγκρίνονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα. Το βάρος της απόδειξης για τις πιο πάνω περιπτώσεις φέρει ο φορολογούμενος. Οι προκύπτουσες διαφορές θεωρούνται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογούνται υπόκεινται σε φορολόγηση.

2.3. Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωσή τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις και τα διαθέσιμα σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς και τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα. Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης χρήσης 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 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 των εισπρακτέων λογαριασμών/απαιτήσεων και των πληρωτέων λογαριασμών/υποχρεώσεων και συγκρίνεται με το συνολικό δηλωθέν Εισόδημα. Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται ως έννοιες:

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου, ως και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ποσοστιαία ανάλογα με τον αριθμό των συνδικαιούχων.
- Περιουσιακά στοιχεία. Περιουσιακά στοιχεία (κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής) του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση κατά το χρόνο απόκτησης γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων. Στα

περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται και οι τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που ορίζονται στο άρθρο 7 του ΚΦΕ.
- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, το ποσό δαπάνης προσδιορίζεται με βάση στοιχεία που διαθέτει ο Προϊστάμενος της Ελεγκτικής υπηρεσίας.
- Υποκείμενος στις διατάξεις του ΚΦΑΣ. Το φυσικό πρόσωπο σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κ.Β.Σ. ή σύμφωνα με το άρθρο 1 του Κ.Φ.Α.Σ.

Άρθρο 3 Υπαγόμενοι – Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, υπάγονται:

Οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες ισχύει μία ή περισσότερες από τις κατωτέρω περιπτώσεις:

- α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις)
- β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά) ή/και της επιχείρησης στην οποία μπορεί να συμμετέχει,
- γ) τα δηλωθέντα εισοδήματα από άσκηση ατομικής επιχείρησης ή ελευθερίου επαγγέλματος δεν αποκλίνουν σημαντικά από το εκάστοτε αφορολόγητο όριο. Στην περίπτωση αυτή εντάσσονται και φυσικά πρόσωπα μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιολόγους αποτελέσματα.
- δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,
- ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Άρθρο 4.Επιλογή Υποθέσεων

Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται επί υποθέσεων που επιλέγονται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις για διενέργεια τακτικού ελέγχου.

Άρθρο 5.Ενέργειες της Γ.Γ.Π.Σ.

Η Γ.Γ.Π.Σ. συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές και τα παρέχει στον έλεγχο. Καταχωρεί σε βάση δεδομένων τα οριστικοποιημένα βάσει ελέγχου περιουσιακά στοιχεία του ελεγχόμενου.

Άρθρο 6.Συλλογή Στοιχείων-Ελεγκτικές Επαληθεύσεις

6.1. Κατά τον έλεγχο των υποθέσεων φυσικών προσώπων μη υποκείμενων στις διατάξεις του ΚΦΑΣ

Πραγματοποιούνται επαληθεύσεις και αξιοποιούνται:

- α) τα στοιχεία που παρέχονται κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 της παρούσας.
- β) τα στοιχεία από τους φακέλους των Δ.Ο.Υ., από τη Γ.Γ.Π.Σ., το ΣΔΟΕ, τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων(ΔΟΣ), το σύστημα Vies, την Οικονομική Αστυνομία, τα Λιμεναρχεία και από κάθε άλλη υπηρεσία τα στοιχεία της οποίας θεωρούνται ότι συμβάλλουν στην ελεγκτική διαδικασία.

Οι ελεγκτές μπορούν να ζητούν πληροφορίες ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης υπόθεσης και από τρίτους ή λοιπούς φορείς κατ' εφαρμογή των διατάξεων

της παραγρ.1 του άρθρου 66 ΚΦΕ.

6.2. Κατά τον έλεγχο των υποθέσεων φυσικών προσώπων υποκείμενων στις διατάξεις του ΚΦΑΣ

α. Συγκεντρώνονται και αξιοποιούνται όλα τα στοιχεία της παραγράφου 6.1 του παρόντος άρθρου.

β. Πραγματοποιούνται οι εκάστοτε ισχύουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των βιβλίων και στοιχείων.

Η συλλογή και αξιοποίηση των πιο πάνω στοιχείων μπορεί να γίνεται μέσω του πληροφοριακού συστήματος Elenxis.

Άρθρο 7.Επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου

Στην υπό έλεγχο υπόθεση, εφόσον συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις του άρθρου 3, εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου που ορίζονται με την παρούσα απόφαση και επιλέγεται η τεχνική ελέγχου που κρίνεται προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον.

Όταν ελέγχεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην οποία και οι δύο σύζυγοι τυγχάνει να είναι υποκείμενοι στις διατάξεις του ΚΦΑΣ, μπορεί να επιλέγεται για τον κάθε ελεγχόμενο διαφορετική τεχνική ελέγχου. Για την εφαρμογή των τεχνικών στην περίπτωση αυτή οι κοινές δαπάνες μερίζονται κατ' αναλογία με τα δηλωθέντα εισοδήματα εκάστου. Σε κάθε περίπτωση οι τεχνικές ελέγχου μπορεί να συνδυάζονται με τις λοιπές διατάξεις του ΚΦΕ.

Άρθρο 8.Διαδικασία-Βήματα Ελέγχου

1) Ο έλεγχος διενεργείται ύστερα από έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας.

2) Η εντολή κοινοποιείται στο φορολογούμενο.

3) Οι ελεγκτές συγκεντρώνουν τις δηλώσεις και τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 6.1 της παρούσας για όλους τους ελεγχόμενους (υποκείμενους ή μη στις διατάξεις του ΚΦΑΣ).

4) Πραγματοποιούνται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις υποκείμενων στις διατάξεις του ΚΦΑΣ) που ορίζονται στο άρθρο 6.2 της παρούσας.

5) Εφόσον συντρέχει μία ή περισσότερες εκ των περιπτώσεων του άρθρου 3 της παρούσας, εφαρμόζονται έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

6) Εκδίδεται το ειδικό σημείωμα Έμμεσων Τεχνικών με τις βάσει ελέγχου διαφορές και το βάσει ελέγχου προσδιοριζόμενο εισόδημα, σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας.

7) Συντάσσεται έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στην οποία τεκμηριώνεται η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου λόγω συνδρομής μίας ή περισσότερων περιπτώσεων του άρθρου 3 της παρούσας και αιτιολογούνται αναλυτικά και με σαφήνεια οι προκύπτουσες διαφορές προς καταλογισμό.

8) Εκδίδονται φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

9) Πραγματοποιείται έλεγχος ΦΠΑ και λοιπών φορολογικών αντικειμένων.

10) Συντάσσονται εκθέσεις ελέγχου και εκδίδονται πράξεις ή φύλλα ελέγχου προς καταλογισμό λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν βάσει των αποτελεσμάτων από την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και των γενικών φορολογικών διατάξεων.

Άρθρο 9.Παροχή στοιχείων

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. Στα ανωτέρω

στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και το εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις από τρίτους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών μπορεί να απαιτηθεί η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5000) ευρώ. 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 διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Άρθρο 10.Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου - Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου
Μετά την συγκέντρωση και αξιοποίηση των ευρημάτων του ελέγχου και πριν από τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης συντάσσεται ειδικό Σημείωμα ελέγχου με τις προκύπτουσες διαφορές και το συνολικό προσδιοριζόμενο βάσει ελέγχου εισόδημα, το οποίο και κοινοποιείται στο φορολογούμενο ή το νόμιμο εκπρόσωπο αυτού.

Εντός πέντε (5) ημερών από την επίδοση, ο φορολογούμενος μπορεί να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αιτιολογήσει τις προκύπτουσες, με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, διαφορές εισοδήματος.

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθέντος βάσει ελέγχου και δηλωθέντος καθαρού εισοδήματος αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη χρήση, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

Άρθρο 11.Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ προσδιοριζόμενου βάσει ελέγχου και δηλωθέντος καθαρού φορολογούμενου εισοδήματος για την ελεγχόμενη χρήση ή την ελεγχόμενη περίοδο (συνεχείς ελεγχόμενες χρήσεις), καταλογίζεται στη χρήση που αφορά και στις πηγές που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Στις περιπτώσεις που αυτό δεν είναι δυνατόν κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των ελεγχόμενων χρήσεων.

Στις περιπτώσεις ελέγχου φορολογουμένων υποκείμενων στις διατάξεις του ΚΦΑΣ, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ και συγκρίνονται με το προσδιοριζόμενο εισόδημα από την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ως φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο προσδιοριζόμενο. Στις περιπτώσεις που δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Ν. [3888/2010](#).

Κατά τον έλεγχο δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην οποία τυγχάνει και οι δύο σύζυγοι να είναι υποκείμενοι στις διατάξεις του ΚΦΑΣ, το επιπλέον προσδιοριζόμενο εισόδημα μερίζεται είτε στον ελεγχόμενο που αφορά, εφόσον αυτό προκύπτει σαφώς από την ελεγκτική διαδικασία, είτε και στους δύο κατ' αναλογία των δηλωθέντων καθαρών κερδών τους.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος έχει φορολογηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΕ, η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ προσδιοριζόμενου βάσει ελέγχου και δηλωθέντος

καθαρού φορολογούμενου εισοδήματος, μειώνεται με το επιπλέον εισόδημα που καταλογίστηκε με βάση τις αντικειμενικές/τεκμαρτές δαπάνες και υπηρεσίες.

Άρθρο 12. Προσδιορισμός Ακαθάριστων Εσόδων

Στις περιπτώσεις ελέγχου φορολογούμενων υποκείμενων στις διατάξεις του ΚΦΑΣ, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ και λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ειδικά στην περίπτωση που το προσδιοριζόμενο, με έμμεσες τεχνικές, καθαρό εισόδημα από άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας είναι μεγαλύτερο των αντίστοιχων δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων από την άσκηση της δραστηριότητας αυτής, ως ποσό ακαθάριστων εσόδων λαμβάνεται το προσδιοριζόμενο καθαρό εισόδημα.

Άρθρο 13. Προσδιορισμός Φορολογικών Υποχρεώσεων επί Εισοδήματος

Το συνολικό καθαρό εισόδημα όπως αυτό προσδιορίζεται με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, όπως η Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.[3986/2011](#).

Άρθρο 14. Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων

Τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με το άρθρο 12 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον καταλογισμό των υποχρεώσεων στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός αυτών των υποχρεώσεων πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Άρθρο 15. Επίλυση φορολογικών διαφορών

Κατά την επίλυση των φορολογικών διαφορών ακολουθούνται οι κατά περίπτωση ισχύουσες διατάξεις περί διοικητικής και διαιτητικής επίλυσης αυτών.

Άρθρο 16. Βεβαίωση – καταβολή

Η βεβαίωση και καταβολή των προσδιοριζόμενων φόρων διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε κάθε φορολογία.

Άρθρο 17. Υποχρεώσεις-Ποινές

Οι διατάξεις του Ν.2523/97 εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση επί των διαπιστώσεων και αποτελεσμάτων ελέγχου.

Άρθρο 18. Έκδοση Συμπληρωματικού Φύλλου Ελέγχου

Επί των υποθέσεων που ελέγχονται με την παρούσα απόφαση, επιτρέπεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ.2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1270/24/12/2013 με θέμα Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου, δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1171/4-7-2013

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις:

- του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008.
- του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009.

- του άρθρου 10 του ν. 3790/2009, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.
- του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.
- του άρθρου 12 § 7 του ν. 3888/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.
- του άρθρου 18 § 2 του ν. 4002/2011, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.
- του άρθρου 2 του Ν. 4098/2012, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2012 παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.

- του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων,

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Στις 30/12/2013 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο η υπ' αριθμ. Εντολή Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Λοιπών Φορολογικών Αντικειμένων για τον προσφεύγοντα κ. και με την υπ' αριθμ. συστημένη επιστολή των Ελληνικών Ταχυδρομείων, απεστάλη στη διεύθυνση της έδρας του προσφεύγοντα, η υπ' αριθμ. πρωτ./31-12-2013 επιστολή με την οποία του γνωστοποιήθηκε ότι έχει επιλεγεί για Τακτικό Φορολογικό Έλεγχο. Από το ηλεκτρονικό αρχείο των Ελληνικών Ταχυδρομείων, προκύπτει πως η ανωτέρω συστημένη επιστολή παρελήφθη από τον προσφεύγοντα στις 9/1/2014 .

Στις 3/10/2014 κοινοποιήθηκε στον ίδιο η υπ' αριθμ./15-9-2014 Εντολή Ελέγχου η οποία αποτελεί την τρίτη τροποποίηση της αρχικής εντολής. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. 3 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2014 «.....Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επικουρικά αναφέρουμε ότι ο προσφεύγων ήδη αποδέχτηκε και κατέβαλε τα αυτοτελή πρόστιμα του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 που επιβλήθηκαν από τον έλεγχο και αφορούν τις χρήσεις 2000, 2002, 2003, 2004 και 2007. Πρόκειται δηλαδή περί αντίφασης του προσφεύγοντος ο οποίος ενώ επικαλείται την παραγραφή των χρήσεων 2000 – 2008, έχει αποδεχτεί και καταβάλει τα αντίστοιχα πρόστιμα του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 για τις ίδιες χρήσεις.

Για τους παραπάνω λόγους, δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής, αφού νομίμως εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ./30-12-2013 Εντολή Ελέγχου ως και η υπ' αριθμ./15-9-2014 τροποποιητική Εντολή Ελέγχου, η δε έναρξη ελέγχου συντελέστηκε στις 31/12/2013 με την υπ' αριθμ. Πρωτ./31-12-

2013 γνωστοποίηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. 3 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013

Επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε:

α) βάσει των Γενικών Φορολογικών Διατάξεων και β) βάσει των διατάξεων του άρθρου 67^B του Ν. 2238/1994 σύμφωνα με τις οποίες ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή Τεχνικών Ελέγχων. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1050/2014, η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου προκύπτει από τη σύγκριση των αποτελεσμάτων που έχουν προκύψει ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος μεταξύ των Γενικών Φορολογικών Διατάξεων και των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου.

Επειδή ο έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1270/2013, για την εφαρμογή των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας, για τις χρήσεις 2010 και 2011, δημιούργησε Ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες:

α) τις «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ»

β) τις «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ».

Η αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και της στήλης «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και η μη αιτιολόγησή της υπόκειται σε φορολόγηση.

Στη στήλη «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» προστίθενται τα υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών) κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης καθώς και τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με Βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.).

Στη στήλη «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» προστίθενται τα υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών) κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης καθώς και τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με Βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.).

Όπως αναλυτικά έχει εκτεθεί στην από 14/5/2015 Έκθεση Ελέγχου, κατά τις χρήσεις 2010 και 2011, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, καταχώρησε στην πίστωση του λογαριασμού «38.00.000-Ταμείο», με χρέωση του λογαριασμού «50.01-Προμηθευτές Εξωτερικού», την εξόφληση Τιμολογίων προμηθευτών εξωτερικού, με καταβολή μετρητών (συνολικού ποσού 233.845,95 € κατά την χρήση 2010 και ποσού 203.893,12 € κατά την Χρήση 2011), ενώ η εξόφλησή τους έγινε με την αποστολή Εμβασμάτων μέσω των τραπεζικών Λογαριασμών Νο και Νο που τηρούσε ο κ. στην τράπεζα, με συνδικαιούχο την σύζυγό του κ., χωρίς όμως να έχει τηρήσει αυτούς τους τραπεζικούς Λογαριασμούς στα Βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. της ατομικής του επιχείρησης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ.

Ως εκ τούτου, τα συνολικά Χρηματικά Διαθέσιμα του προσφεύγοντα (Υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών προσωπικών/ οικογενειακών, επαγγελματικών και υπόλοιπο ταμείου) κατά την 31/12/2010 και 31/12/2011, παρουσιάζονται διπλά μειωμένα, ήτοι κατά 233.845,95 € και 203.893,12 € αντίστοιχα, αφενός με τις πληρωμές των εμβασμάτων μέσω τραπεζικών λογαριασμών που τηρήθηκαν εκτός βιβλίων και Ε.Γ.Λ.Σ., και αφετέρου με τις αντίστοιχες πιστώσεις του λογαριασμού «38.00.000-Ταμείο», σε χρέωση του λογαριασμού «50.01-Προμηθευτές Εξωτερικού», οι οποίες καταχωρήθηκαν εικονικά στα βιβλία για λόγους λογιστικής απεικόνισης-τακτοποίησης.

Κατά συνέπεια ορθά ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν την πίστωση του λογαριασμού 38.00.0000 στις ανωτέρω περιπτώσεις γιατί η πληρωμή των προμηθευτών είχε ήδη απεικονιστεί στα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών και σύμφωνα με τις διατάξεις

της ΠΟΛ 1270/2013 «...Χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε τα ποσά τόσο των εσόδων όσο και των αγορών/δαπανών να μην υπολογίζονται δυο φορές». Δηλαδή οι πληρωμές των ποσών 233.845,95 € και 203.893,12 € θα αφαιρούντο με αυτό τον τρόπο δύο (2) φορές (μία (1) μέσω των εγγραφών στο λογαριασμό 38.00 στα βιβλία και μία (1) φορά μέσω των τραπεζικών προσωπικών λογαριασμών που τήρησε εκτός βιβλίων και εκτός Γ.Λ.Σ., με συνέπεια ο υπολογισμός του εισοδήματος και των αποτελεσμάτων να είναι λανθασμένος και σε βάρος των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου.

Κατά την Χρήση 2010 εξόφλησε το Τιμολόγιο N1/20-5-2010 εκδόσεως του Προμηθευτή εξωτερικού «.....» με έδρα το ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ, αξίας 20.208,00 ευρώ, μέσω του τραπεζικού Λογαριασμού EUROBANK No, που τηρεί με συνδικαιούχο την σύζυγο του κ., χωρίς όμως να έχει συμπεριλάβει και αναπτύξει στα τηρούμενα Βιβλία Γ' κατηγ. του Κ.Β.Σ. τον λογαριασμό αυτό.

Περαιτέρω, από την αντιπαραβολή των εγγραφών του Λογ. 50 (Προμηθευτές) των Βιβλίων, προέκυψε ότι ενώ είχε καταχωρήσει ως Αγορά στην χρέωση του Λογ. «20.01.0003 Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις Εμπορευμάτων» το ποσό των 20.208,00 ευρώ, σε πίστωση του Λογ. 50.01.0016, δεν είχε καταχωρήσει στα Βιβλία την εγγραφή εξόφλησης του εν λόγω Προμηθευτή για ποσό 20.208,00 € (ήτοι την εγγραφή με χρέωση του «Λογ. 50 Προμηθευτές», σε πίστωση του Λογ. «38 Χρηματικά Διαθέσιμα»), με αποτέλεσμα το Υπόλοιπο του Λογαριασμού «50.01.0016» των Βιβλίων και της Απογραφής, να παρουσιάζεται αυξημένο κατά το ποσό των 20.208,00 €.

Ομοίως, κατά την Χρήση 2011, εξόφλησε το Τιμολόγιο No/13-1-2011 εκδόσεως του Προμηθευτή του εξωτερικού «.....» με έδρα το ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ, αξίας 19.005,00 ευρώ (εκδόθηκε το Πιστωτικό Τιμολόγιο No/18-1-2011 για ποσό 1.613,00 ευρώ, ήτοι κατέβαλε για την εξόφληση 17.392,00 €), μέσω του ατομικού τραπεζικού Λογαριασμού No, χωρίς όμως να έχει συμπεριλάβει και αναπτύξει στα τηρηθέντα Βιβλία Γ' κατ. του Κ.Β.Σ. τον λογ/σμό αυτό.

Περαιτέρω, από την αντιπαραβολή των εγγραφών του Λογ. 50 (Προμηθευτές) των Βιβλίων προέκυψε, ότι ενώ είχε καταχωρήσει ως Αγορά στην χρέωση του Λογ. «20.01.0003 Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις Εμπορευμάτων» το ποσό των 17.392,00 ευρώ (Αξία 19.005,00 μείον (-) Πιστωτ. Τιμολόγιο 1.613,00 €), με πίστωση του Λογ. «50.01.0016 Προμηθευτής L.T.D.», δεν είχε καταχωρήσει στα Βιβλία την εγγραφή εξόφλησης του εν λόγω Προμηθευτή για ποσό 17.392,00 €, (η οποία όπως προαναφέρθηκε έγινε μέσω του τραπεζικού λογαριασμού), ήτοι την εγγραφή με χρέωση του Λογ. «50 Προμηθευτές», σε πίστωση του Λογ. «38 Χρηματικά Διαθέσιμα», με αποτέλεσμα το Υπόλοιπο του Λογαριασμού «50.01.0016» των Βιβλίων και της Απογραφής, να παρουσιάζεται αυξημένο κατά το ποσό των 17.392,00 €.

- Με τις ως άνω διαπιστωθείσες παραλείψεις/πλημμέλειες, η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση καταστράτηγησε τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ., ήτοι συνέταξε ανακριβή (αξιακή) Απογραφή ως προς το Υπόλοιπο των Λογαριασμών «Χρηματικά Διαθέσιμα» και «Προμηθευτές», στις Χρήσεις 2010 και 2011, μεταφέροντας στην συνέχεια λανθασμένα στο Παθητικό στους Ισολογισμούς των Χρήσεων 2010 & 2011 το Υπόλοιπο των Λογαριασμών αυτών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ. 2 και 27 παρ. 1 & 6 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1804/1994 απόφαση του Σ.Τ.Ε., η μη εμφάνιση πληρωμών στους προμηθευτές στα επίσημα βιβλία, καθώς και μη ανάλυση στην απογραφή των γραμματίων καθιστά τα βιβλία ανεπαρκή και ανακριβή.

- Τέλος όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος <<ότι κατά την διενέργεια του ελέγχου δεν διαπιστώθηκε η παραμικρή διαφορά στο ταμείο της επιχείρησης, που να συνάδει με τις παρατυπίες, οι οποίες εσφαλμένως μου αποδίδονται>>, έχουμε να παρατηρήσουμε ότι οι διαπιστωθείσες διαφορές στις εγγραφές του ταμείου αφορούν τις ελεγχθείσες χρήσεις 2010 και 2011, λόγω της μη ορθής τήρησης των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ., και όχι την καταμέτρηση του ταμείου κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου

(03/10/2014) από την οποία δεν προέκυψαν διαφορές σύμφωνα με το συνταχθέν Πρωτόκολλο Καταμέτρησης Ταμείου.

Επειδή από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, για την εξακρίβωση εφαρμογής των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 4, 7 έως και 16 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), και τις Υπουργικές Αποφάσεις, διαπιστώθηκε ότι τα Βιβλία και Στοιχεία δεν τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ.

Ειδικότερα, η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τις Χρήσεις 2010 & 2011, εξόφλησε Προμηθευτή εξωτερικού μέσω τραπεζικού Λογαριασμού, (ο οποίος όμως δεν συμπεριλαμβάνεται στους Λογαριασμούς των Βιβλίων, λόγω της μη ανάπτυξης/τήρησης του ως Τριτοβάθμιου Λογαριασμού), και εν συνεχεία δεν καταχώρησε στα Βιβλία της την εγγραφή εξόφλησης του προμηθευτή αυτού (Χρέωση του Λογ. 50 «Προμηθευτές», σε Πίστωση του Λογ. 38 «Χρηματικά Διαθέσιμα»).

Με τις ενέργειες αυτές καταστράτηγησε τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ, ήτοι συνέταξε ανακριβή (αξιακή) Απογραφή ως προς το Υπόλοιπο του Λογαριασμού «Προμηθευτές», κατά το ποσό των 20.208,00 ευρώ στην Χρήση 2010 και κατά το ποσό των 17.392,00 ευρώ στην Χρήση 2011 και μετέφερε λανθασμένα στο Παθητικό του Ισολογισμού Χρήσεων 2010 & 2011 το Υπόλοιπο του Λογαριασμού αυτού, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ. 2 και 27 παρ. 1 & 6 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Επίσης, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, κατά τις χρήσεις 2010 και 2011, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, καταχώρησε στην πίστωση του λογαριασμού «38.00.000-Ταμείο», με χρέωση του λογαριασμού «50.01-Προμηθευτές Εξωτερικού», την εξόφληση Τιμολογίων προμηθευτών εξωτερικού, με καταβολή μετρητών (συνολικού ποσού 233.845,95 € κατά την χρήση 2010 και ποσού 203.893,12 € κατά την Χρήση 2011), ενώ η εξόφλησή τους έγινε με την αποστολή Εμβασμάτων μέσω των τραπεζικών Λογαριασμών Νο και Νο που τηρούσε ο κ. στην τράπεζα με συνδικαιούχο την σύζυγό του κ., χωρίς όμως να έχει τηρήσει αυτούς τους τραπεζικούς Λογαριασμούς στα Βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. της ατομικής του επιχείρησης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες στις εγγραφές του λογαριασμού 38.00 «Ταμείο» αναφέρονται σε οικονομικά μεγέθη μεγάλης αξίας σε σχέση με τα μεγέθη των Βιβλίων, ήτοι τα ποσά 233.845,95 € και 203.893,12 € που διαπίστωσε ο έλεγχος ως χρεωστική διαφορά του ταμείου, εξαιτίας της καταχώρησης σε αυτό της εξόφλησης προμηθευτών, οι οποίοι εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικών λογαριασμών, που όμως δεν είχαν αναπτυχθεί-τηρηθεί στα Βιβλία ως λογαριασμοί του Γ.Λ.Σ.

Κατά το οικ. έτος 2011, το ποσό των πλημμελειών του ταμείου (χρεωστικό υπόλοιπο) αντιστοιχεί σε ποσοστό 38,12% επί του τζίρου της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (Σύνολο παραβάσεων 233.845,95 € /Τζίρος 613.387,68 € = 38,12%).

Κατά το οικ. έτος 2012, το ποσό των πλημμελειών του ταμείου αντιστοιχεί σε ποσοστό 55,01% επί του τζίρου της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (Σύνολο παραβάσεων 203.893,12 € /Τζίρος 370.659,42 € = 55,01%).

Επικουρικά αναφέρουμε ότι οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες στις εγγραφές του λογαριασμού 38.00 «Ταμείο» αναφέρονται σε οικονομικά μεγέθη μεγάλης αξίας σε σχέση με τα μεγέθη των Βιβλίων, ήτοι τα ποσά 20.208,00 € και 17.392,00 € που διαπίστωσε ο έλεγχος ως πιστωτική διαφορά του ταμείου, εξαιτίας της μη καταχώρησης σε αυτό της εξόφλησης προμηθευτών, οι οποίοι εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικών λογαριασμών, που όμως δεν είχαν αναπτυχθεί-τηρηθεί στα Βιβλία ως λογαριασμοί του Γ.Λ.Σ.

Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη σύννομης της επιβολής εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του για τις χρήσεις 2010 και 2011 κατ' άρθρο 30 και 32 του Ν. 2238/1994 δεν ευσταθεί.

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.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 08/05/2015 έκθεση ελέγχου „επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./18-06-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.

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

Οικ .έτος 2002 (χρήση 2001

Διαφορά φόρου εισοδήματος	153,89 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	184,66 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	338,55 €

Οικ .έτος 2006 (χρήση 2005)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	54.961,96 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	65.954,35 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	120.916,31 €

Οικ .έτος 2007(χρήση 2006)

Διαφορά φόρου εισοδήματος και	16.485,41 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	19.782,49 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.267,90 €

Οικ .έτος 2009 (χρήση 2008)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	14.144,77 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	16.973,73 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.118,50 €

Οικ .έτος 2011(χρήση 2010)

Διαφορά φόρου εισοδήματος και εισφορά αλληλεγγύης	106.814,83 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	104.298,45 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	211.113,28 €

Οικ .έτος 2012(χρήση 2011)

Διαφορά φόρου εισοδήματος και εισφορά αλληλεγγύης	65.458,29 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	45.820,80 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	111.279,09 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).