



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

Καλλιθέα 02/11/2015

Αριθμός απόφασης: 4324

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

**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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των προσφευγόντων : α)....., ΑΦΜ και β)....., ΑΦΜ κατοίκων Αιγάλεω, επί της οδού, κατά των υπ' αριθμ.: α).....**πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**, του Προϊσταμένου του, οικ.έτους 2001, β)..... **πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**, του Προϊσταμένου του, οικ.έτους 2002, γ).....**πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**, του Προϊσταμένου του, οικ.έτους 2008 , δ).....**πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**, του Προϊσταμένου του, οικ.έτους 2010 ε).....**πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**, του Προϊσταμένου του, οικ.έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθμ.: α).....**πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**, του Προϊσταμένου του, οικ.έτους 2001, β)..... **πράξη διορθωτικού**

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του , οικ.έτους 2002, γ).....**πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**, του Προϊσταμένου του , οικ.έτους 2008 , δ).....**πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**, του Προϊσταμένου του , οικ.έτους 2010 ε).....**πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**, του Προϊσταμένου του , οικ.έτους 2012 , των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 31/03/2015 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος(άρθρ.66 του ν.2238/1994) ,των ελεγκτριών του ,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 02 /11/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των προσφευγόντων : α)..... και β)....., 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:

α)Με την υπ' **αριθμ.....** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του οικονομικού έτους 2001 καταλογίσθηκε στους προσφεύγοντες κύριος φόρος ποσού 1.340,99 € (456.942δρχ), πλέον 1.609,18 € (548.330 δρχ) πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό **2.950,17 € (1.005.272 δρχ)**.

β)Με την υπ' **αριθμ.....** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του οικονομικού έτους 2002 καταλογίσθηκε στους προσφεύγοντες κύριος φόρος ποσού 237,64 € (80.977 δρχ), πλέον 285,17 € (97.172 δρχ) πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό **522,81 € (178.149 δρχ)**.

γ)Με την υπ' **αριθμ.....** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του οικονομικού έτους 2008 καταλογίσθηκε στους προσφεύγοντες κύριος φόρος ποσού 17.298,45 €, πλέον 20.758,14 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) καθώς και έκτακτη εισφορά ποσού 1.000,00 €, πλέον 1.200,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας εισφοράς), ήτοι συνολικό ποσό **40.256,59 €**.

δ)Με την υπ' **αριθμ.....** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του οικονομικού έτους 2010 καταλογίσθηκε στους προσφεύγοντες κύριος φόρος ποσού 7.532,40 €, πλέον 8.888,23 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό **16.420,63 €**.

ε)Με την υπ' **αριθμ.....** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του οικονομικού έτους 2012 καταλογίσθηκε στους προσφεύγοντες κύριος φόρος ποσού 780,04 €, πλέον 530,43 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) καθώς και ειδική εισφορά αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 ποσού 41,12 €, πλέον 27,96€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας εισφοράς), ήτοι συνολικό ποσό **1.379,55 €**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στην από 31/03/2015 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος(άρθρ.66 του ν.2238/1994) , των ελεγκτριών του ,

Συγκεκριμένα σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του το Υπουργείο Οικονομικών προέκυψε ότι κατά τα έτη 2009-2011 οι προσφεύγοντες απέστειλαν στο εξωτερικό έμβασμα και ειδικότερα την 24/06/2010 εμβάστηκε ποσό 120.000,00 ευρώ από τον κοινό τραπεζικό λογαριασμό των προσφευγόντων που τηρείται στηνμε IBAN προς τον κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος με τον πατέρα τουπου τηρείται στην στη Λευκωσία με εντολέα εμβάσματος τον προσφεύγοντα.

Συνεπεία της αποστολής του ως άνω εμβάσματος εκδόθηκαν αρχικά οικαιεντολές ελέγχου του Προϊσταμένου τουγια τις οποίες στάλθηκαν ταχυδρομικά οι υπ' αριθμ.....καιγνωστοποιήσεις προς τους προσφεύγοντες. Εν συνεχεία εκδόθηκαν οι με αριθμόκαιεντολές ελέγχου του Προϊσταμένου τουπρος τους προσφεύγοντες οι οποίες αντικαταστάθηκαν με τις με αριθμόκαιεντολές ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις 66,67 και 67B του ν.2238/1994 , προκειμένου να διαπιστωθεί εάν συντρέχουν για τους προσφεύγοντες προϋποθέσεις προσαύξησης περιουσίας βάσει του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994.

Ο έλεγχος σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013 και σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1050/25-02-2014 , διενεργήθηκε αφενός μεν με βάση τις ισχύουσες γενικές φορολογικές διατάξεις, αφετέρου δε με βάση την μέθοδο των έμμεσων τεχνικών και συγκεκριμένα με την επιλεχθείσα (βάσει της υπ' αριθμ.....απόφασης του Προϊσταμένου του) τεχνική της «ανάλυσης ρευστότητας».

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15-19 του ν.2238/1994 και τα δηλωθέντα εισοδήματα των ελεγχόμενων ετών που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του διαθέσιμου εισοδήματος δεν προκύπτει υπόλοιπο κεφαλαίων που να καλύπτει το ποσό του εμβάσματος που απεστάλη στο εξωτερικό στις 24/06/2010.Συγκεκριμένα το ποσό του σχηματισθέντος κεφαλαίου την 31/12/2009 ανέρχεται στις 79.489,50 ευρώ ενώ το έμβασμα που απεστάλη ανέρχεται στις 120.000,00 ευρώ, ήτοι πρόκυψε διαφορά προσαύξησης περιουσίας **40.510,50 ευρώ**.

Σύμφωνα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα με την επιλεχθείσα τεχνική ανάλυσης ρευστότητας συγκρίθηκαν οι πηγές κεφαλαίου με τις αναλώσεις αυτού και προέκυψε ανά έτος προσαύξηση περιουσίας (στην περίπτωση της αρνητικής διαφοράς) η οποία αναλύεται συγκριτικά με το διαθέσιμο υπόλοιπο κεφάλαιο που προσδιορίσθηκε με τις γενικές διατάξεις και επιλέχθηκε το τελικό ποσό προσαύξησης περιουσίας ως κατωτέρω :

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ	ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ (ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΗΓΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ
2001	-15.171,85	0,00	15.171,85
2002	-10.044,04	0,00	10.044,04
2003	-417,53	0,00	417,53
2004	10.166,52	2.122,68	0,00
2005	361,01	6.773,20	0,00

2006	-1.994,05	11.320,81	1.994,05
2007	13.074,94	21.408,97	0,00
2008	-48.718,32	42.904,21	48.718,32
2009	14.034,57	57.608,13	0,00
2010	-26.537,93	79.489,50	26.537,93
2011	4.807,10	76.787,04	0,00
2012	-4.111,77	89.835,09	4.111,77

Οι ως άνω προκύπτουσες διαφορές συνιστούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, για τις οποίες εκδόθηκαν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να επαναξετασθούν και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ο έλεγχος διενεργήθηκε εσφαλμένα κατ' εφαρμογή των διατάξεων περί έμμεσων τεχνικών στις οποίες δεν υπάγονται.
- Εσφαλμένη εφαρμογή διατάξεων νόμου. Στις εκδοθείσες εντολές ελέγχου γίνεται αναφορά στις διατάξεις του ν.4174/2013 οι οποίες στην υπό κρίση περίπτωση δεν έχουν ισχύ.
- Εσφαλμένη διενέργεια ελέγχου βάσει των υπ' αριθμ.....καιεντολών ελέγχου καθόσον οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόστηκαν σε χρήσεις προγενέστερες της ισχύς του νόμου 4110/2013 με τον οποίο καθιερώθηκαν. Η εφαρμογή της διάταξης αυτής σε προγενέστερες της δημοσίευσής της χρήσεις καθιστά την διάταξη αντισυνταγματική.

Επειδή με άρθρο 4 παρ.14 του ν.4038/2012 και σύμφωνα με το άρθρο 37 του ιδίου νόμου ισχύει από 02/02/2012 ορίζεται :

«Μετά το άρθρο 67Α του Κ.Φ.Ε. προστίθεται άρθρο 67Β ως εξής:

«Άρθρο 67Β

Έμμεσες τεχνικές ελέγχου

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 επιτηδεύματά, τα φορολογητέα κέρδη και ο οφειλόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της Ελεγκτικής.

2. Τα προσδιοριζόμενα, με τις τεχνικές ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογιών. Για το κόστος που αναλογεί στην προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων, που προσδιορίζονται με τις πιο πάνω τεχνικές, εκπίπτει ο αναλογών σε αυτούς ΦΠΑ.

3. Εφόσον το αποτέλεσμα του ελέγχου έχει εξαχθεί με την εφαρμογή του τεχνικού ελέγχου της παραγράφου 1, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, πριν την έκδοση της πράξης καταλογισμού του φόρου, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή στο άρθρο 67B του ν.2238/1994 «Έμμεσες τεχνικές ελέγχου», όπως ισχύει, ορίζεται:

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.

2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων.

3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή στο άρθρο 3 της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ2013/10-05-2013 ορίζεται :

« 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 ζημιογόνα 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.».

Επειδή και στο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1050/17-02-2014 ορίζεται :

«Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 , για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω 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),

γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα 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 του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.».

Επειδή στο άρθρο 13 της ως άνω ΠΟΛ ορίζεται :

«Από την δημοσίευση της παρούσας απόφασης κάθε διάταξη της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10-5-2013 (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. που έρχεται σε αντίθεση με αυτήν παύει να ισχύει.»

Επειδή στο άρθρο 66 παρ 1 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

Επειδή στο άρθρο 66 παρ.3 του ν.4174/2013 ορίζεται :

«Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. 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.».

Επειδή εν προκειμένω σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του το Υπουργείο Οικονομικών προέκυψε ότι κατά τα έτη 2009-2011 οι προσφεύγοντες απέστειλαν στο εξωτερικό έμβασμα και ειδικότερα την 24/06/2010 εμβάστηκε ποσό **120.000,00 ευρώ** από τον κοινό τραπεζικό λογαριασμό των προσφευγόντων που τηρείται στηνμε IBAN προς τον κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος με τον πατέρα τουπου τηρείται στην στη Λευκωσία με εντολέα εμβάσματος τον προσφεύγοντα. Συνεπεία της αποστολής του ως άνω εμβάσματος εκδόθηκαν αρχικά οικαιεντολές ελέγχου για τις οποίες στάλθηκαν ταχυδρομικά οι υπ' αριθμ.....καιγνωστοποιήσεις προς τους προσφεύγοντες.

Επειδή όπως προκύπτει από το κεφ. 7.4 «ΠΕΡΑΙΩΣΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ» ο προσφεύγων για την δραστηριότητα της ατομικής του επιχείρησης (εισόδημα Δ' πηγής) και για τα οικονομικά έτη 2005-2012 έχει περαιώσει ως εξής:

Οικ. έτος	Διαχ.Περίοδος	Τρόπος Περαιώσεως
2005	01/01-31/12/2004	N.3296/2004 (αυτοπεραίωση)
2006	01/01-31/12/2005	N.3888/2010
2007	01/01-31/12/2006	N.3296/2004 (αυτοπεραίωση)
2008	01/01-31/12/2007	N.3296/2004 (αυτοπεραίωση)
2009	01/01-31/12/2008	N.3888/2010

2010	01/01-31/12/2009	N.3888/2010
2011	01/01-31/12/2010	N.3296/2004 (αυτοπεραίωση)
2012	01/01-31/12/2011	N.3296/2004 (αυτοπεραίωση)

Επειδή κατά τον χρόνο έκδοσης (30/12/2013) των ανωτέρω εντολών πληρούνται ως προς τους προσφεύγοντες οι προϋποθέσεις υπαγωγής στον έλεγχο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 3 της προαναφερθείσας Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ2013/10-05-2013.

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 3 του ν.4174/2013 οι έννομες συνέπειες των αρχικά εκδοθεισών εντολών, στις οποίες γίνεται σαφής αναφορά των σχετικών διατάξεων του ισχύοντος στην περίπτωση νόμου 2238/1994 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου (άρθρο 67B), δεν θίγονται με την έκδοση νέων εντολών. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων περί μη υπαγωγής στον έλεγχο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο εν λόγω έλεγχος που αφορά τις χρήσεις 2000-2011 διενεργήθηκε εντός του 2014 και ολοκληρώθηκε την 31/03/2015. Σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 παρ.1 του νέου κώδικα φορολογικής διαδικασίας ν.4174/2013, για τις χρήσεις αυτές εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του νέου κώδικα (σχετικό έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014).

Συνεπώς λόγω των μεταβατικών διατάξεων και λόγω της αλλαγής των ελεγκτών της υπόθεσης, εντός του 2014 εκδόθηκαν προς αντικατάσταση των αρχικών οι με αριθμόκαιεντολές ελέγχου του Προϊσταμένου τουοι οποίες επιδόθηκαν στους προσφεύγοντες την 12/06/2014.Την 15/09/2014 εκδόθηκαν προς αντικατάσταση των ανωτέρω εντολών οι με αριθμόκαιεντολές ελέγχου του Προϊσταμένου τουστις οποίες έγινε διόρθωση των ελεγχόμενων περιόδων από «01/01/2000-31/12/2012» σε «01/01/2000-31/12/2012».

Σε όλες τις προαναφερθείσες εντολές που εκδόθηκαν εντός του 2014 γίνεται όπως προβλέπεται αναφορά πέραν των σχετικών ισχυουσών διατάξεων του ν.2238/1994 (άρθρο 67B) και στις διατάξεις των άρθρων 23-26 και 66 περί διαδικασίας φορολογικών ελέγχων του ν.4174/2013 καθόσον ο έλεγχος ξεκίνησε πριν την 31/12/2013 αλλά διενεργήθηκε και ολοκληρώθηκε σε χρόνο που είναι σε ισχύ ο νέος κώδικας φορολογικής διαδικασίας.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων περί εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων του ν.4174/2013 καθόσον δεν ισχύουν στην υπό κρίση περίπτωση, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 67B του ν.2238/1994 όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την παρ. 6 του άρθρου 8 του Ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α΄ 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου ισχύει από 23/01/2013 και μετά, ορίζεται

ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου έχουν εφαρμογή και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση. Ως εκ τούτου η εφαρμογή αφορά και σε προγενέστερες από την ημερομηνία τροποποίησης του εν λόγω άρθρου χρήσεις και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων για μη εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων καθότι αντίκεινται στις συνταγματικές διατάξεις περί μη αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της αντισυνταγματικότητας των φορολογικών διατάξεων 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 από 21/05/2015 και με αρ. πρωτ...../03-06-2015 ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων: α)....., ΑΦΜ και β)....., ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Οικ. έτος 2001

Διαφορά φόρου εισοδήματος	456.942
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	548.330
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ(σε δρχ)	1.005.272
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ(σε ευρώ)	2.950,17

Οικ. έτος 2002

Διαφορά φόρου εισοδήματος	80.977
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	97.172
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ(σε δρχ)	178.149
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ(σε ευρώ)	522,81

Οικ. έτος 2008

Διαφορά φόρου εισοδήματος	17.298,45
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	20.758,14
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ(σε ευρώ)	38.056,59
Διαφορά έκτακτης εισφοράς	1.000,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.200,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ(σε ευρώ)	2.200,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ(σε ευρώ)	40.256,59

Οικ. έτος 2010

Διαφορά φόρου εισοδήματος	7.532,40
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (118%)	8.888,23

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ(σε ευρώ)	16.420,63
-------------------------------------	------------------

Οικ. έτος 2012

Διαφορά φόρου εισοδήματος	780,04
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (68%)	530,43
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ(σε ευρώ)	1.310,47
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	41,12
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (68%)	27,96
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ(σε ευρώ)	69,08
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (σε ευρώ)	1.379,55

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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).