



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 17/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1570

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του **ΑΦΜ:**, κατοίκου δ.δ. του Δήμου, κατά της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **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:

1) Με την υπ' αριθμ./**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 71.892,03€, πλέον πρόστιμο ποσού 67.434,73€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.170,75€, ήτοι συνολικό ποσό **145.497,51€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 22/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013, τις τραπεζικές κινήσεις, τα απαντητικά υπομνήματα με τα συνημμένα δικαιολογητικά του προσφεύγοντος, προσδιόρισε το τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση	7.589,51€	14.860,49€
Καθαρό εισόδημα από ακίνητα	23.830,96€	28.874,96€
Καθαρό εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις	151, 54€	151,54€
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00	126.167,88€
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	0,00	30.358,99€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	31.572,01€	200.413,86€

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος εφαρμόζοντας μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης (τεχνική ανάλυσης ρευστότητας) προσδιόρισε αρνητική διαφορά ποσού 126.167,88€ μεταξύ της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/εσόδων» και της στήλης «Πηγές κεφαλαίων εσόδων» για το οικον. έτος **2013**, η οποία διαφορά δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία ή και εισόδημα που δεν δηλώθηκε, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

2) Με την υπ' αριθμ./**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01 - 31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 492,75€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 462,19€, ήτοι συνολικό ποσό 954,93 €.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν από το πόρισμα της από 20/12/2018 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, σύμφωνα με το οποίο καθόσον ο έλεγχος κατόπιν διενέργειας κλειστής αποθήκης για το είδος «βενζίνη unleaded 95», διαπίστωσε τη μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου καθαρής αξίας 2.142,38€, τη διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2012, προέβη στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων ως τις δηλωθείσες με βάση την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, πλέον του ως άνω ποσού.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 29/03/2019 υπόμνημά του, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Ως προς την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

1. Μολονότι ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τις διατάξεις εμμέσου προσδιορισμού του αρ. 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν 4174/20130 και της απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. Πολ. 1050/2014 και επελέγη ειδικότερα η τεχνική του ύψους των κινήσεων των Τραπεζικών λογαριασμών και των δαπανών σε μετρητά, δεν ακολουθήθηκε η διαδικασία εγγραφής και αιτιολογημένης επιλογής ελέγχου του αρ. 5 της Πολ. 1050/2014, όπως τροποποιήθηκε από την Πολ. 1094/2014.

Σύμφωνα με την διάταξη αυτή : «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ή του ελεγκτικού κέντρου, που εκδίδεται από κοινού με τον Υποδιευθυντή και τον Προϊστάμενο του Τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στην διάθεσή της

2. Εσφαλμένα ο έλεγχος κατόπιν υπολογισμού των κινήσεων του υπ' αριθμ. Τραπεζικού του λογαριασμού, τηρούμενου στην τότε , θεώρησε ποσόν ύψους 178.000 ΕΥΡΩ που εμφανίζεται ως πληρωμή δανείου, ως προσαύξηση περιουσίας, καθώς προέρχεται από ήδη δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματά του.

3. Ο διενεργηθείς έλεγχος, δεν προέβη στις απαιτούμενες διασταυρώσεις με την πιστοποίηση γενικά των μέσω Τραπέζης οικονομικών του κινήσεων, αλλά και το ύψος των φορολογημένων εισοδημάτων του κατά τις προηγούμενες της ελεγχόμενης χρήσεις και μάλιστα σε βάθος πενταετίας.

4. Ο εν θέματι έλεγχος χρεώνει ως εισόδημά του της χρήσεως 2012 (οικ/κό έτος 2013) ποσά δαπανών τα οποία αποτελούσαν τρέχουσες δαπάνες του που καλύπτονταν από φορολογημένα εισοδήματά του .

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει εκκαθαρίσεις της και

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **48§3 του Ν. 2238/1994**, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή στο άρθρο 67B του ν.2238/1994 « Έμμεσες τεχνικές ελέγχου» 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, στην απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1094/2014 ορίζεται:

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

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος

έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή έλεγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ./2018 εντολής έλεγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

Ως προς την οριστική πράξη εισοδήματος φόρου εισοδήματος

Επειδή, από την 20/12/2018 έκθεση έλεγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος προέβη στην χρήση έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα, στη χρήση της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι μολονότι ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τις διατάξεις εμμέσου προσδιορισμού του αρ. 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν 4174/20130 και της απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. Πολ. 1050/2014 και επελέγη ειδικότερα η τεχνική του ύψους των κινήσεων των Τραπεζικών λογαριασμών και των δαπανών σε μετρητά, δεν ακολουθήθηκε η διαδικασία εγγραφής και αιτιολογημένης επιλογής έλεγχου του αρ. 5 της Πολ. 1050/2014, όπως τροποποιήθηκε από την Πολ. 1094/2014.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι υφίσταται **αιτιολογημένη απόφαση** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή έλεγχου, **για την επιλογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας.**

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/17-02-2014, όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ. 1094/04-04-2014, και που συνίσταται στη μη έκδοση αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ για την επιλογή της μεθόδου εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί, **για τυπικούς λόγους.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

Ως προς την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Επειδή, αναιτιολόγητα προσβάλλεται η υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, καθόσον με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων **δεν επικαλείται λόγους ακύρωσης της.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:** και συγκεκριμένα:

- Την **αποδοχή** αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, **για τυπικούς λόγους** και
- Την **απόρριψη** αυτής και την επικύρωση της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.