



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 14/05/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1113**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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. Την με ημερομηνία κατάθεσης 16-01-2019 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... ΤΟΥ, με ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού κατά των : α) με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 και β) με αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής χρήσης 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 28-01-2019 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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:

-Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, δεν καταλογίστηκε ποσό φόρου, αλλά επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες ζημίες στο ύψος των 91.274,82 €, έναντι των δηλωθέντων ύψους 203.989,97 €.

-Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 25.948,80 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 24.339,98 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **50.288,78 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, δυνάμει της με αριθμ./2018 σχετικής εντολής ελέγχου. Ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος έγινε με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων και παράλληλα διενεργήθηκε προσδιορισμός με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας. Από την εν λόγω επεξεργασία και σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1270/2013 και 1050/2014, προέκυψαν τα εξής αποτελέσματα.

Οικονομικό έτος	Εισόδημα βάσει δήλωσης	Εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος	Εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου	Τελικό φορολογητέο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	Καταλογισθείσα διαφορά
2013	-203.989,97	-203.718,13	-91.274,82	-91.274,82	112.715,15

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επικαλούμενος τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Είναι παράνομος και καταχρηστικός ο εκ νέου συμπληρωματικός φορολογικός έλεγχος της περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, αν και δεν ανευρέθηκαν συμπληρωματικά στοιχεία από την εμπρόθεσμη φορολογική του δήλωση, που να αποδεικνύουν την επιβολή τόσο του πρόσθετου φόρου εισοδήματος, όσο και του πρόσθετου Φ.Π.Α.. Επίσης, ανατιολόγητα εφαρμόστηκε η μεθοδολογία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα δια της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, εξαιτίας διαπιστώσεως ζημιών, οι οποίες μπορεί να προκύψουν σε κάθε παρόμοια επιχείρηση εστίασης για κάποιο χρονικό διάστημα.

2) Πλημμελής εφαρμογή της ΠΟΛ. 1033/2013, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν επιμέρισε τα ποσά ισομερώς, στους συνδικαιούχους των κοινών τραπεζικών λογαριασμών.

3) Εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης επί της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί μη νόμιμης διενέργειας συμπληρωματικού φορολογικού ελέγχου λόγω έλλειψης συμπληρωματικών στοιχείων

Επειδή ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013-ΦΕΚ Α 170/26-7-2013), στο **άρθρο 72**, ορίζει ότι: «1. 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..[...]. 11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη

δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό. .», ενώ στο **άρθρο 23**, ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. Στο **άρθρο 27**, ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή ο Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994 ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), όπως αυτός ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση 2012, προέβλεπε τα εξής : στο **άρθρο 66** ότι : «1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται: α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. [2362/1995](#) (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. [3871/2010](#) (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων. γ. Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητεί από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη

διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως. δ. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές. ε. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των στοιχείων και βιβλίων επιτηδευματία ο οποίος υπάγεται στη δική του ελεγκτική αρμοδιότητα, καλώντας τον επιτηδευματία να προσκομίσει τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία στα γραφεία της ελεγκτικής υπηρεσίας. Ο έλεγχος του άλλου επιτηδευματία περιορίζεται στη διαδικασία διασταύρωσης στοιχείων που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης αυτών, με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του. Στον έλεγχο αυτό δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α').» Στο **άρθρο 84**, ότι : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας...». Στο **άρθρο 67 Β**, ότι : «1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων 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.»

Επειδή, με την υπ' αριθ. πρωτ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 72 (πρώην 66) του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και διευκρινίστηκε ότι για τις μετέπειτα του 2009 χρήσεις εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.4174/2013.

Επειδή, με το άρθρο 4 της Α.Υ.Ο. **ΠΟΛ. 1037/2005**, περί ελέγχου εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, ορίζεται ότι: «Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από τα προηγούμενα άρθρ. 2 και 3, μπορεί να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές

επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά».

Επειδή, με το **άρθρο 48 του ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. 2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση... 3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος...».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1050/17-2-2014**, με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού», ορίζεται στο Άρθρο 1 ότι : «Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών». Στο **άρθρο 2**, ότι : 2.1. *Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη 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 φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο 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 φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων*

/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση...». Στο **άρθρο 3**, ότι : «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), ...». Στο **άρθρο 8**, ότι : ««Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο. Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά...»».

Επειδή, με το **άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «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, για την επαρκή τεκμηρίωση, στο πλαίσιο έμμεσης απόδειξης, της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση δραστηριότητας, δεν αρκεί η εκ μέρους της φορολογικής Διοίκησης διαπίστωση της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, η οποία, κατά την εκτίμησή της, δεν αντιστοιχεί σε (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που ο φορολογούμενος έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε σε άλλη πηγή ή αιτία, την οποία αυτός τυχόν επικαλείται ενώπιόν της, η Φορολογική Διοίκηση οφείλει επιπλέον να λάβει τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της αληθούς πηγής ή αιτίας (καθώς και του χρόνου) της εισαγωγής του επίμαχου ποσού στην περιουσία του επιτηδευματία, ώστε το αποτέλεσμα των μέτρων αυτών, συνεκτιμώμενο με τα λοιπά στοιχεία και δεδομένα της υπόθεσης (συμπεριλαμβανομένων των εξηγήσεων και συναφών αποδεικτικών στοιχείων που τυχόν παρέχει ο φορολογούμενος για την προέλευση του επίμαχου ποσού), να παρίσταται ικανό να προσδώσει στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα ότι η πηγή ή αιτία του επίμαχου ποσού ανάγεται στην άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας του φορολογούμενου (ΣΤΕ 1895/2018).

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης διενέργειας συμπληρωματικού ελέγχου λόγω έλλειψης συμπληρωματικών στοιχείων. Ο ως άνω ισχυρισμός, αβασίμως προβάλλεται, εν προκειμένω, δεδομένου ότι πρόκειται για αρχικό έλεγχο της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, ο οποίος πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή των άρθρων 66, 67B, 68 του ν. 2238/1994, και του ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ. 1037/2005 και 1050/2014, δυνάμει της με αριθμ./2018 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης. Ουσιαστικά πρόκειται για αρχικό έλεγχο που διενεργήθηκε μέσα στα χρονικά όρια της προβλεπόμενης πενταετίας.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 10/12/2018, ήτοι, πριν από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο είχε λήξει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013.

Επειδή, περαιτέρω, το επίδικο οικονομικό έτος, δεν έχει υπαχθεί σε Αυτοπεραίωση, η οποία να αποτελεί κώλυμα για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, δεν τίθεται θέμα παραγραφής της υπόθεσης, ο προσβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το σκέλος της μη νόμιμης και ανατιολόγητης προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, σημειώνονται τα εξής :

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής :

Ο προσφεύγων λειτουργεί ατομική επιχείρηση που παρέχει υπηρεσίες εστιατορίου – ταβέρνας σε κεντρικό σημείο του Δήμου Λόγω της θέσης της επιχείρησης (σε πλατεία στο κέντρο της πόλης) και της υποδομής της, την καθιστά προνομιακή να παρέχει τις

υπηρεσίες της καθόλη τη διάρκεια της ημέρας, καθώς και τη δυνατότητα να διεξάγει εκδηλώσεις μικρής έκτασης (συνεστιάσεις, μνημόσυνα, κλπ).

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις όπως αυτές καταγράφονται στην από 10/12/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, προκύπτουν τα εξής αποτελέσματα :

- Κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, η εν λόγω επιχείρηση εμφανίζει ζημιές ύψους 203.989,97 €, οι οποίες αντιστοιχούν στο 57,23% των ακαθαρίστων εσόδων της. Το παραπάνω αποτέλεσμα αποκλίνει αδικαιολόγητα από αυτό των πινάκων Σ.Κ.Κ του Υπ. Οικ/κων (14%)
- Η επιχείρηση εμφανίζει κατά την ελεγχόμενη χρήση επαγγελματικές δαπάνες **234.515,43€** που αντιστοιχούν στο **65,8%** των ακαθαρίστων εσόδων.
- Η επιχείρηση εμφανίζει κατά την ελεγχόμενη χρήση κόστος πωληθέντων (χωρίς κοστολόγηση καμίας δαπάνης) **325.898,83€** που αντιστοιχεί στο **91,43%** των ακαθαρίστων εσόδων.
- Η επιχείρηση εμφανίζει κατά την ελεγχόμενη χρήση μεικτό κέρδος (χωρίς κοστολόγηση καμίας δαπάνης) **8,57%** το οποίο με κοστολόγηση μόνο της δαπάνης των αμοιβών προσωπικού οδηγεί σε αρνητικό μεικτό κέρδος το οποίο αποκλίνει εντελώς από αυτό που εμφανίζουν ομοειδείς επιχειρήσεις.
- Η επιχείρηση (με εξαίρεση μια χρονιά) εμφανίζει παρόμοια ζημιογόνα αποτελέσματα τουλάχιστον την τελευταία δεκαετία .
- Η επιχείρηση έχει ιστορικό (σε μη ελεγχόμενη χρήση) μη έκδοσης παραστατικών εσόδων.

Ενόψει των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 67B του Ν.2238/94 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων, δεδομένου ότι οι ως άνω διαπιστώσεις αποκτούν άλλη διάσταση, όταν από το προφίλ της επιχείρησης προκύπτει ότι δεν πρόκειται για ένα τυχαίο αποτέλεσμα που οφείλεται ενδεχομένως σε συγκυρίες που υπήρχαν τη συγκεκριμένη χρήση, αλλά αποτελεί το σύνηθες αποτέλεσμα επί σειρά προγενέστερων και μεταγενέστερων του ελέγχου ετών. Για το λόγο αυτό, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής αρχής αποφάσισε την εφαρμογή της μεθόδου της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι, κατά το ελεγχόμενο έτος 2012, οι συνολικές πηγές κεφαλαίων / εσόδων και οι αναλώσεις κεφαλαίων / εσόδων ανήλθαν στο ποσό των 1.143.351,55€ και 1.256.035,56 € αντίστοιχα, ήτοι προέκυψε αρνητικό υπόλοιπο 112.684,01€. Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε τη μη δηλωθείσα – αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη στο ποσό των 112.684,01€ την οποία χαρακτήρισε και υπήγαγε, σύμφωνα με το άρθρο 8 της ΠΟΛ.1050/2014 απόφασης του ΓΓΔΕ, ως εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Τούτο είχε ως συνέπεια, αφενός, τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων στο ποσό 469.108,30€ (356.424,29 +112.684,01), πλέον αποκρυβέντων εσόδων 31,14€, ήτοι, συνολικά ακαθάριστα έσοδα 469.139,44€ και κατ' επέκταση των καθαρών αποτελεσμάτων (ζημιών) από άσκηση εμπορικής δραστηριότητας στο ποσό των -91.274,72€. Επιπροσθέτως, επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες

εκροές στο επίπεδο των υπολογισθέντων στη φορολογία εισοδήματος ακαθαρίστων εσόδων, ήτοι, στο ποσό των 469.139,44€.

Επειδή η εφαρμογή του άρθρου 67B του ν. 2238/1994, το οποίο αναφέρεται σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου, κρίνεται ορθή, καθότι, συντρέχουν οι προϋποθέσεις (μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου, ατομικά και οικογενειακά), λόγω των οποίων η Δ.Ο.Υ. θα μπορούσε να προβεί σε έμμεσες ελεγκτικές επαληθεύσεις σε χρήση που έληξε πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του νόμου 4172/2013, εν προκειμένω στη χρήση 2012 (οικονομικό έτος 2013), σύμφωνα με τα οριζόμενα της ΠΟΛ. 1050/2014.

Επειδή, περαιτέρω, στα πλαίσια της απόδειξης, ο έλεγχος δεν τεκμηρίωσε ότι πρόκειται για μη δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα από την άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας του ελεγχόμενου, ούτε ότι προέρχεται από άλλη πηγή ή αιτία, το γεγονός και μόνο, ότι οι αναλώσεις κεφαλαίων υπερβαίνουν, κατά το ελεγχόμενο έτος (2012), τις πηγές κεφαλαίων, δεν καθίσταται ικανό να προσδώσει στέρεη και πραγματική βάση στο πόρισμα του ελέγχου ότι η πηγή του επίμαχου ποσού ανάγεται στην άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας του φορολογούμενου. Εξάλλου, αυτό επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι η φορολογική αρχή με την αριθμ. 632/10-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, πέραν της ανακριβούς καταχώρησης ενός παραστατικού εσόδου αξίας 31,14 €, δεν καταλόγισε, άλλη αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Κατά συνέπεια η διαφορά ύψους 112.684,01 €, όπως προέκυψε από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, δεν μπορεί να συσχετιστεί με την άσκηση, υποκείμενης σε Φ.Π.Α., δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, αλλά θα πρέπει να καταλογιστεί ως αποκρυβείσα ύλη, της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, η οποία δεν προσαυξάνει τις φορολογητέες εκροές, ενώ η ανακριβής καταχώρηση ποσού 31,14€, υπάγεται στις φορολογητέες εκροές και λογίζεται ως απόκρυψη φορολογητέων εκροών συνεπαγόμενη τον καταλογισμό του αναλογούντος ΦΠΑ (με εφαρμογή του οικείου συντελεστή ΦΠΑ 23%).

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου στη φορολογία Φ.Π.Α., προβάλλεται βασίμως και η προσβαλλόμενη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., πρέπει να τροποποιηθεί, ως προς το σκέλος των ακαθαρίστων εσόδων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη ορθού επιμερισμού των ποσών στους συνδικαιούχους των κοινών τραπεζικών λογαριασμών

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1050/17-2-2014, με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού», ορίζεται στο Άρθρο 1, ότι : «Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. **Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.** Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη 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 φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο 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 φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

2.2. Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου. Η τεχνική αυτή αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του φορολογούμενου φυσικού προσώπου και προσδιορίζει φορολογητέα ύλη, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια προσωπικά, οικογενειακά, επαγγελματικά, τις διάφορες απαιτήσεις προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές (ενεργητικό), τις υποχρεώσεις προσωπικές, οικογενειακές ή επαγγελματικές (παθητικό), τις ατομικές, οικογενειακές και επαγγελματικές δαπάνες ως και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές (ατομικά και οικογενειακά)....

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

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί 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 ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)....»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων επικαλείται ότι, η φορολογική αρχή δεν επιμέρισε ισομερώς στους συνδικαιούχους, τα ποσά των κοινών τραπεζικών λογαριασμών, ενώ κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ. 1033/2013, η ίδια η φορολογική αρχή οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού.

Σχετικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό σημειώνεται ότι, καταρχάς, με την ΠΟΛ.1033/21-2-2013, παρέχονται διευκρινίσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που έχουν αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011, και δεν έχει πεδίο εφαρμογής στη συγκεκριμένη περίπτωση. Εξάλλου στα πλαίσια διερεύνησης των πραγματικών περιστάσεων κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ. 1050/2014, και συγκεκριμένα από την υποβληθείσα φορολογική δήλωση του οικονομικού έτους 2013, διαπιστώνεται ότι η σύζυγος δεν είχε την οικονομική δυνατότητα συνεισφοράς στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, λόγω απουσίας εισοδημάτων ή άλλων εσόδων, ενώ ο ίδιος ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τόσο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., όσο και στην Υπηρεσία μας, αποδεικτικά στοιχεία περί της δυνατότητάς αυτής, τόσο εκ μέρους της συζύγου όσο και των τέκνων του, και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως ισχυρισμό περί προς τον εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης επί της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του

προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας ορίζεται ότι : «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της υπ' αριθμ./2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιλέχθηκε η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

Διαφορά φόρου: 25.948,80 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (60 μήνες Χ 0,73% = 43,80%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	31.138,56	12.974,40	11.365,58	24.339,98	24.339,98

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, κατά την έκδοση της με αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, εφάρμοσε τη διάταξη του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, περί επιεικέστερης κύρωσης, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από **16/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... **ΤΟΥ**, με **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

α) την επικύρωση της υπ' αριθ./2018 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ και

β) την τροποποίηση της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ.αρ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013.

Εισοδήματα 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	-203.989,97	-91.274,82	-91.274,82	112.715,15
Πιστωτικό ποσό	329,39	329,39	329,39	0,00
Προκαταβολή φόρου				
Εισφορά αλληλεγγύης	908,32	908,32	908,32	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών- καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση	1.223,92	1.223,92	1.223,92	0,00

Υπ.αρ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	356.424,29	469.139,44	356.455,43	31,14
Αξία φορολογητέων εισροών	393.511,76	393.406,06	393.406,06	105,70
Φόρος εκροών	81.977,59	107.902,08	81.984,75	7,16
Υπόλοιπο φόρου εισροών	81.977,59	81.953,28	81.953,28	24,31
Πιστωτικό υπόλοιπο				

Χρεωστικό υπόλοιπο		25.948,80	31,47	31,47
Πρόσθετοι φόροι		24.339,98	29,52	29,52
Σύνολο για καταβολή		50.288,78	60,99	60,99

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής
 Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.