



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 1604576

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 30-09-2020

Αριθμός Απόφασης:1957

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β722-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ. Β727-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/29-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., κατά

α) της υπ' αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και

β) της υπ' αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Προστιθέμενης αξίας οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4.Τις ως άνω περιγραφόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5.Τις απόψεις της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτ...../29-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2019 **Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014** (χρήση από 1/01/2013 έως 31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 35.495,69 €, πλέον 36.404,38 € πρόσθετος φόρος άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ, πλέον 4.726,97 € ειδική εισφορά αλληλεγγύης, **ήτοι συνολικό ποσό 76.627,04 €.**

Με την υπ' αρ./2019 **Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Προστιθέμενης αξίας οικονομικού έτους 2014**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 1.500,37 €, πλέον 1.583,77 € πρόσθετος φόρος άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ, **ήτοι συνολικό ποσό 3.039,14 €.**

Οι ως άνω διαφορές φόρου, προέκυψαν κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην χρήση 2013, δυνάμει της με αριθμό/2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ...../...../...../2018 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας) έγγραφο της Αρχής του Ν.3691/2008, σύμφωνα με το οποίο στον με αρ..... λογαριασμό συναλλάγματος που τηρείται στην, με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του με Α.Φ.Μ., πιστώθηκε την 16.12.2013 έμβασμα εξωτερικού (Η.Π.Α.), ύψους \$110.000,00 (€ 80.000,00) με εντολέα το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο «.....» με έδρα στις Η.Π.Α., το οποίο φέρεται να είναι προϊόν δανεισμού. Στην συνέχεια το μεγαλύτερο μέρος του προαναφερθέντος ποσού, ήτοι \$102.000,00 (€75.264,60) μεταφέρθηκε στον με αρ. τρεχούμενο λογαριασμό της με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του.

Κατόπιν των ανωτέρω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος στα τηρούμενα βιβλία και φορολογικά παραστατικά της ατομικής του επιχείρησης με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακείο)» και παράλληλα έλεγχος στις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών.

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων ο έλεγχος δεν διαπίστωσε παρατυπίες, ωστόσο απέρριψε το ΣΜΚ που προέκυψε από τα τηρηθέντα βιβλία (1,96%), λόγω πλήρους δυσαναλογίας μεταξύ του κόστους πωληθέντων και των ακαθαρίστων εσόδων. Με βάση τους Μ.Σ.Κ.Κ. (στις αγορές 9% και στις πωλήσεις 11%) των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών προσδιόρισε εκ νέου τον ΣΜΚ σε 22,23% και τα ακαθάριστα έσοδα στο ποσό των 242.352,55 ευρώ (αντί των δηλωθέντων ποσού 202.169,59 ευρώ). Ακολούθως το αποτέλεσμα της χρήσης προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΕΛΙΚΩΝ ΑΠΟΤ/ΤΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα	202.169,59	242.352,55	40.182,96
Μείον κόστος πωληθέντων	198.288,54	198.288,54	0,00
Μικτό κέρδος	3.881,05	44.064,01	40.182,96
Μείον δαπάνες	20.744,25	20.744,25	0,00
Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	-16.863,20	23.319,76	40.182,96
Τελικά καθαρά αποτ. χρήσης	-16.863,20	23.319,76	40.182,96

Αντιστοίχως, ως προς το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ο έλεγχος αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εκροές από το ποσό των 202.169,59€ στο ποσό των 242.352,55 €, ανακαθορίζοντας τον αναλογούντα επί αυτών Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

Από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι οι κάτωθι πρωτογενείς καταθέσεις, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ 3 του Ν 2238/94.

RECID	ΧΡΗΣΗ	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζικής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση
9403	2013			Καταθετικός	28/1/2013	Κατάθεση /ανάληψη σε λογαριασμό		15.000,00
9867	2013			Καταθετικός	16/12/2013	Εξόφληση εισερχόμενης εντολής		79,849,01

						ΣΥΝΟΛΟ		94.849,01
--	--	--	--	--	--	--------	--	-----------

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή **αιτείται την ακύρωση** των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα εξής:

1. Νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του φορολογικού ελέγχου όχι ο Σ.Μ.Κ. είναι 22,23% κατά παραβίαση των αρχών της νομιμότητας του φόρου.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) - Νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του φορολογικού ελέγχου ότι οι πιστώσεις με REC ID ID 9403 (ποσού 15.000 €) και 9867 (ποσού 79.849,01 €) συνιστούν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.
3. Η έλλειψη αιτιολογίας των Εκθέσεων Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτέες.

Ως προς τον επαναπροσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και αποτελεσμάτων της χρήσης

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο φορολογικός έλεγχος, καίτοι όφειλε με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο να διαπιστώσει τη συνδρομή των κατά τον νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση πράξεων επιβολής φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και να παραθέσει με σαφήνεια τόσο τα πραγματικά περιστατικά όσο και τις απαιτούμενες διατάξεις νόμου επί των οποίων στηρίζεται, δεν το έπραξε αναλώνοντας την αιτιολογία του σε γενικές και αόριστες παρατηρήσεις και υποθετικές κρίσεις.

Τούτων δοθέντων, η έλλειψη αιτιολογίας καθιστά τις οικείες εκθέσεις ελέγχου ανεπίδεκτες δικαστικής εκτίμησης και ως εκ τούτου τις προσβαλλόμενες πράξεις νομικά πλημμελείς και συνεπώς ακυρωτέες.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου από τον έλεγχο των τηρηθέντων βιβλίων των στοιχείων του προσφεύγοντα διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

✓ **ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ**

α) Τα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, για την ελεγχόμενη περίοδο, τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ).

β) Από τον δειγματοληπτικό έλεγχο που έγινε στα παραστατικά των δαπανών, υπηρεσιών και την ορθή μεταφορά αυτών στα τηρούμενα βιβλία, δεν προέκυψαν διαφορές.

γ) Οι εγγραφές στα βιβλία έχουν γίνει με νομότυπα παραστατικά (Τιμολόγια, Τ.Π.Υ., κ.λπ.) και σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ).

✓ **ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΒΣ - ΔΕΛΤΙΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ**

Από τον έλεγχο στο αρχείο της Υπηρεσίας μας δεν βρέθηκαν παραβάσεις Κ.Β.Σ., επισχεθέντα βιβλία και στοιχεία, ή άλλα πληροφοριακά Δελτία που να αφορούν την ελεγχόμενη, αλλά και από τον παρόντα έλεγχο δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις Κ.Β.Σ.

✓ Τα παραστατικά εσόδων έχουν εκδοθεί νομότυπα και έχουν καταχωρηθεί ορθά στα τηρούμενα βιβλία δεν διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς την έκδοση και καταχώρηση αυτών.

✓ Ως προς τις δαπάνες, οι εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία έγιναν με νομότυπα παραστατικά και από τον δειγματοληπτικό έλεγχο δεν διαπιστώθηκαν διαφορές στην καταχώρηση των παραστατικών σε αυτά

✓ Από τον δειγματοληπτικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις αγορές διαπιστώθηκε ότι έχουν γίνει με νομότυπα παραστατικά, αφορούν σε φάρμακα και παραφαρμακευτικά προϊόντα, έχουν καταχωρηθεί ορθά στα τηρούμενα βιβλία και οι αγορές αξίας άνω των 3.000,00€ (αξία προ/Φ.Π.Α.), σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ, έχουν εξοφληθεί με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (τμηματικά ή ολικά).

Επειδή, ωστόσο ο έλεγχος ως προς τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα **διαπίστωσε ότι**:

«Από τα δεδομένα των τηρηθέντων βιβλίων προκύπτει ότι ο ΣΜΚ επί κόστους ανέρχεται στο 1,96 % (3.881,05 €/198.288,54 €). Από τον περαιτέρω έλεγχο των ληφθέντων και εκδοθέντων στοιχείων προκύπτει ΣΜΚ επί κόστους πολύ μεγαλύτερος από τον δηλωθέντα. Κατόπιν τούτων ο έλεγχος (...) με βάση την ΠΟΑ 1050/17.02.2014, άρθρο 3 περ. 2 και υποπ. β' προσδιορίζει τον επιτυγχανόμενο ΣΜΚ επί κόστους, λαμβάνοντας υπόψη τους ΣΚΚ τόσο επί αγορών όσο και επί πωλήσεων των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών. Ειδικότερα, προβλεπόμενος Μ.Σ.Κ.Κ. (φαρμακείο) επί ακαθάριστων εσόδων είναι ο (4211) = 9% και (44211) = 11% επί των αγορών. Έτσι, προσδιορίζει το ΣΜΚ επί κόστους σε 22,23% ($11/9 = 1,222$). Ως εκ τούτου, ύστερα από τα παραπάνω και έχοντας υπόψη ότι κατά την ελεγχόμενη χρήση το κόστος πωληθέντων ανέρχεται στο ποσό των 198.288,54 €, προσδιορίζει τα ακαθάριστα στο ποσό των 242.352,55 € ($198.288,54 \times 1,222$)» και **προσδιόρισε** τον επιτυγχανόμενο ΣΚΜ επί κόστους, λαμβάνοντας υπόψη τους ΣΚΚ τόσο επί αγορών όσο και επί πωλήσεων των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών και ακολούθως προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα στο ποσό των 242.352,55 ευρώ (αντί των δηλωθέντων ποσού 202.169,59 ευρώ) και τα αποτελέσματα της χρήσης στο ποσό των **23.319,76€**.

με την αιτιολογία ότι:

- «Στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης,
- Δεδομένου του πλήθους των ειδών που εμπορεύεται η ελεγχόμενη,
- Λαμβάνοντας υπόψη τα διδάγματα της κοινής πείρας και
- Με βάση την ΠΟΛ 1050/17.02.2014, άρθρο 3 περ. 2, υποπ. β' και ε'»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 14 άρθρου 14 ν. 4038/2012 (ΦΕΚ Α' 14/2.2.2012), προστέθηκε το άρθρο 67 Β (έμμεσες τεχνικές ελέγχου) στο ν. 2238/1994, ως εξής: «1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί 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 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 παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1050/2014**, «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 έμμεσου προσδιορισμού»

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Φ.Ε.Κ. Α' 170), όπως ισχύουν.
2. Τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Φ.Ε.Κ. Α' 167), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 13 ν. 4223/2013 (Α' 254) και ισχύουν.
3. Τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013) και του άρθρου 2 του ν. 4172/2013.
4. Τις διατάξεις των άρθρων 48 και 48Α' του ν. 2859/2000 (Α' 248).
5. Τις διατάξεις του άρθρου 67Β' του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151), όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4172/2013.
6. Τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4172/2013.
7. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 39 ΚΦΔ (Ν. 4174/2013).
8. Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4172/2013.
9. Τις διατάξεις των άρθρων 14, 15 και 16 του Ν. 4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Φ.Ε.Κ. Α' 170).
10. Τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Φ.Ε.Κ. Α' 170).
11. Τις διατάξεις της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 (ΦΕΚ Β' 1136) Α.Υ.Ο.
12. Τις διατάξεις της περίπτωσης 2 της υποπαραγράφου Ε2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του

ν.4093/2012 όπως ισχύει και την αριθμ. Δ6Α 1015213 ΕΞ 2013/28.1.2013 (ΦΕΚ Β'130) Απόφαση του Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών Μεταβίβαση Αρμοδιοτήτων στο Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.13. Ότι από τις διατάξεις της Απόφασης αυτής δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού,

αποφασίζουμε:

«Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.

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

.....

2.2. Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου.

.....

2.3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

.....

Άρθρο 3 Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

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/Κ.Φ.Α.Σ.,
- 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, εν προκειμένω η **ΠΟΛ. 1050/ 17.2.2014** (ΦΕΚ Β' 478/26.02.2014) εκδόθηκε δυνάμει της παρ. 5 του άρθρου 67 Β του ν. 2238/1994 (εξουσιοδοτική διάταξη νόμου) και αναφέρεται στον καθορισμό του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής αποκλειστικά και μόνο των τριών (3) εκ των πέντε (5) έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα για την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β¹), την τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ⁷) και την τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν.2690/1999, «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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «2.Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις

Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, στις από 16/12/2019 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, η φορολογική αρχή δεν επικαλείται - συγκεκριμένη διάταξη νόμου στην οποία εδράζεται η μέθοδος που εφάρμοσε για τον προσδιορισμό των καταλογισθέντων φόρων ούτε και είναι δυνατόν να διαπιστωθεί από το περιεχόμενο τους, ποιες είναι οι εφαρμοστέες διατάξεις, ενώ η επικαλούμενη από την φορολογική αρχή ΠΟΛ 1050/17.02.2014 δεν σχετίζεται στην πράξη με την υπό κρίση υπόθεση και ως εκ τούτου οι ανωτέρω εκθέσεις επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αόριστες και παντελώς ανατιολόγητες.

Επειδή, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα σύμφωνα με τα ανωτέρω και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των πράξεων λόγω τυπικής πλημμέλειας γίνονται δεκτοί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013**:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

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 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 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.

Επειδή, λόγω της τυπικής πλημμέλειας περί ελλιπούς αιτιολογίας των κρινόμενων πράξεων παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της με αρ. πρωτ.**/29-01-2020** ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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