



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604559
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 14/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1740

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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.

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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** φορολογικού έτους 2014 (01/01/2014-31/12/2014) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** φορολογικού έτους 2014 (01/01/2014-31/12/2014), της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014 (χρήση 01/01/2014-31/12/2014), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 43.428,08 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού 21.714,04 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.347,99 €, ήτοι συνολικό ποσό **70.490,11 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 19/12/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κ....., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./28-01-2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) για την περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, διαπιστώθηκε πλήθος ανώνυμων και επώνυμων πιστώσεων για τις οποίες ο ελεγχόμενος δεν έδωσε σαφή εξήγηση της προέλευσής τους. Εξ αυτού του λόγου, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος και με έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 2 του Ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα, με τη μέθοδο της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Από τον ανωτέρω έλεγχο, προσδιορίστηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 131.600,25 €, η οποία προστιθέμενη με το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος κατέληξε σε συνολικό φορολογητέο εισόδημα ύψους 137.157,19.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

1ος λόγος: Αναρμοδιότητα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για έκδοση της προβαλλόμενης πράξης.

2ος λόγος: Η προβαλλόμενη πράξη δεν πληροί τον τύπο σύμφωνα με τα άρθρα 16 και 18 του ΚΔΔ (Ν. 2690/1999) και συγκεκριμένα, είναι ανυπόγραφη.

3ος λόγος: Μη νόμιμη εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου λόγω μη ύπαρξης νόμιμου ερείσματος.

4ος λόγος: Μη αιτιολογημένη επιλογή της εφαρμοσθείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου (ανάλυσης ρευστότητας).

5ος λόγος: Εσφαλμένος καταλογισμός, κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, του ποσού από αυξήσεις εισπρακτέων λογαριασμών (90.000,00 €) ως πληρωμές σε προμηθευτές πέραν των καταχωρηθεισών στα βιβλία.

6ος λόγος: Μη νόμιμος καταλογισμός ποσού 38.546,81 €, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν εκλήθη από τη φορολογική αρχή να το τεκμηριώσει.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34, παρ. 1 (α') του Ν. 4141/2013, συνιστάται ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)», η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, έχει έδρα στο Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια.

Η Υποδιεύθυνση Γ' και έξι Εποπτείες Ελέγχου, επιπέδου τμήματος, αποσπώνται από το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών, μετονομάζονται και μεταφέρονται στην υπηρεσία του προηγούμενου εδαφίου, στην οποία συνιστάται μία ακόμη Υποδιεύθυνση και έξι επιπλέον οργανικές μονάδες επιπέδου τμήματος.

Στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου μεταφέρονται οι κατωτέρω αρμοδιότητες για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου όλης της Επικράτειας:

αα) Οι αρμοδιότητες που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2343/1995 (Α' 211), όπως ισχύει, και της παρ. 4 του άρθρου 1 του π.δ. 280/1997 (Α'203), όπως ισχύουν. Κατά την έναρξη λειτουργίας του το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των υποθέσεων που προβλέπονται από την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1039/2012 (Β'342), όπως ισχύει μετά από την τροποποίησή της με την όμοια απόφαση 1202/2012 (Β'3007), των υποθέσεων που έχουν ανατεθεί στο ΔΕΚ Αθηνών με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών αριθ. ΔΕΛ Α 1139975 ΕΞ 2012/10.10.2012 (Β'2756), καθώς και των αλλοδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, για τις οποίες δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο ή των ημεδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπή εταιρεία χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο.

ββ) Οι αρμοδιότητες που αφορούν στη βεβαίωση και στην αναγκαστική είσπραξη για τα έσοδα που προέρχονται από ενέργειες του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου. Οι φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου καθορίζονται ή ανακαθορίζονται, με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Επειδή σύμφωνα με την υποπερίπτωση Α.3 της παρ. 12 του πίνακα της Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017, όπως τροποποιήθηκε με την Δ. ΟΡΓ. Α 1004403 ΕΞ 2018, με την οποία εξειδικεύονται η μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιος για την έκδοση εντολής ελέγχου για:

«(α) εξαιρετικά, τους φορολογουμένους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων από αυτή:

αα) Η αξία της ακίνητης περιουσίας του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων τέκνων αυτού κατά τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως υπολογίζεται στην ηλεκτρονική εφαρμογή του Ο.Π.Σ. Περιουσιολογίου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), υπερβαίνει αθροιστικά, από την 1/1/2014 και μετά, τουλάχιστον σε ένα έτος, το ποσό των δύο εκατομμυρίων (2.000.000,00) ευρώ.

ββ) Η ετήσια δαπάνη διαβίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 4172/2013, που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015, υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000,00) ευρώ.

γγ) Τα ποσά δαπανών του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 στο φορολογικό έτος 2015 υπερβαίνουν το ποσό των τετρακοσίων χιλιάδων (400.000,00) ευρώ.

δδ) Απέστειλαν στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους διακοσίων χιλιάδων (200.000,00) ευρώ, σε τουλάχιστον ένα έτος από το έτος 2012 και μετά, όπως εντοπίζονται από τα στοιχεία που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την αριθμ. ΠΟΛ. 1177/2011 (Β' 2050) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών και την αριθμ. ΠΟΛ. 1033/2014 (Β' 276) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και των συνδικαιούχων των λογαριασμών χρέωσης για την αποστολή του εμβάσματος.

....».

Επειδή σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 4 του άρθρου 171 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας):

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή στη σελίδα 30 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου αναφέρεται ρητά ότι ο προσφεύγων απέστειλε εμβάσματα στο εξωτερικό συνολικού ύψους 200.000,00 € και πάνω σε τουλάχιστον ένα έτος από το έτος 2012 και μετά.

Ως εκ τούτου, η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είχε δικαίωμα για έκδοση εντολής ελέγχου και πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με το άρθρο 16, παρ. 1 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), ορίζεται ότι «η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου.»

Επειδή με το άρθρο 18, παρ. 1 του Ν. 2690/1999, ορίζεται ότι «η ατομική διοικητική πράξη τελειούται με την υπογραφή και τη χρονολόγησή της, ή τη δημοσίευσή της αν είναι δημοσιευτέα κατά νόμο.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι ανυπόγραφη και συνεπώς ακυρωτέα.

Επειδή η Υπηρεσία μας ζήτησε από την αρμόδια φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), μέσω μηνύματος ηλεκτρονικής αλληλογραφίας κατά την 17/07/2020, να της αποστείλει το σχέδιο της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω, επίσης μέσω μηνύματος ηλεκτρονικής αλληλογραφίας το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/26-08-2020, αποστέλλοντας στην Υπηρεσία μας το σχέδιο της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, από όπου φαίνεται ότι αυτή φέρει τόσο αριθμό όσο και ημερομηνία, καθώς και είναι υπογεγραμμένη από την Ελέγκτρια, τον Επόπτη Ελέγχου, τον Υποδιευθυντή και την Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 2 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΠΟΛ 1050/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν 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. Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27, παρ. 1 του Ν. 4174/2013, ορίζεται 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».

Επειδή εν προκειμένω, στη σελίδα 20 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου αναφέρεται ότι «παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος από όλες τις πηγές εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε κρινόμενο έτος (ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα δεδομένα των πιστώσεων τα οποία έλαβε μέσω του Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π. από τα οποία διαπίστωσε πλήθος ανώνυμων και επώνυμων πιστώσεων για το οποίο ο ελεγχόμενος δεν έδωσε σαφή εξήγηση της προέλευσής τους), διενεργήθηκε και προσδιορισμός με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου...».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η υπαγωγή του σε έμμεση τεχνική ελέγχου είναι μη νόμιμη και αδικαιολόγητη, καθόσον στην οικεία Έκθεση Ελέγχου δεν υπάρχει καμία αναφορά σχετικά με συγκεκριμένες πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, των οποίων την προέλευση αυτός να κλήθηκε να δικαιολογήσει και να μην το έπραξε, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει επαρκής αιτιολόγηση ότι πληρείται μία εκ των προαναφερθεισών περιπτώσεων του άρθρου 28, παρ. 2 του Ν. 4172/2013.

Επειδή η Υπηρεσία μας ζήτησε από την αρμόδια φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), μέσω μηνυμάτων ηλεκτρονικής αλληλογραφίας κατά την 17/07/2020 και 26/08/2020, να της αποστείλει αντίγραφο της κατάστασης με τις πιστώσεις που ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να αιτιολογήσει, καθώς και του σχετικού απαντητικού υπομνήματος του προσφεύγοντος.

Επειδή το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω, μέσω μηνύματος ηλεκτρονικής αλληλογραφίας το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/26-08-2020, καθώς και μέσω επιστολής που εστάλη ταχυδρομικώς και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/09-09-2020, αποστέλλοντας στην Υπηρεσία μας: α) το υπ' αριθμόν/19-02-2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, από όπου προκύπτει ότι ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης εβδομήντα μίας (71) πιστώσεων συνολικού ύψους 513.446,14 € για τη χρήση 2014 και β) το υπ' αριθμόν/15-05-2019 απαντητικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, με το οποίο ανταποκρίνεται στο ανωτέρω αίτημα της φορολογικής αρχής.

Επειδή από το ανωτέρω απαντητικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, προκύπτει ότι κατά τη διάρκεια της χρήσης 2014 έλαβαν χώρα, μεταξύ άλλων, οκτώ (8) πιστώσεις συνολικού ύψους 5.250,00 €, για τις οποίες ο προσφεύγων υποστήριξε ότι αφορούν τμηματική επιστροφή χρημάτων που είχε δανείσει σε συγγενικά/φιλικά του πρόσωπα. Οι εν λόγω πιστώσεις απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα, με τον αύξοντα αριθμό που είχαν στο υπ' αριθμόν/19-02-2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών:

Α/Α	Ημερομηνία	Ποσό (€)
91	10/01/2014	1.100,00
92	13/01/2014	1.150,00
93	14/01/2014	600,00
95	21/01/2014	500,00
96	23/01/2014	600,00
97	06/02/2014	500,00
98	12/02/2014	300,00
99	20/02/2014	500,00
Σύνολο		5.250,00

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/2017, διευκρινίστηκε ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

....

5.4 ... Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός».

Επειδή για τις ανωτέρω πιστώσεις, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα υποστηρικτικό στοιχείο.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι υπήρξε προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος και κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή είχε το δικαίωμα να προβεί σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ 1050/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου 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 ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κοινοποιηθείσα σε αυτόν υπ' αριθμόν/05-11-2019 Απόφαση της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με θέμα «Έγκριση επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου», περιλαμβάνει μόνο απλή αναφορά της επιλογής της μεθόδου της «ανάλυσης ρευστότητας» ως καταλληλότερης μεταξύ των έμμεσων τεχνικών, χωρίς να περιλαμβάνει αιτιολόγηση για την επιλογή αυτή.

Επειδή η Υπηρεσία μας ζήτησε από την αρμόδια φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), μέσω μηνύματος ηλεκτρονικής αλληλογραφίας κατά την 17/07/2020, να της αποστείλει το Εισηγητικό Υπηρεσιακό Σημείωμα επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου της ελεγκτούς, το οποίο μνημονεύεται στην ως άνω υπ' αριθμόν/05-11-2019 Απόφαση της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω, επίσης μέσω μηνύματος ηλεκτρονικής αλληλογραφίας το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/26-08-2020, αποστέλλοντας στην Υπηρεσία μας την από 05/11/2019 σχετική Εισήγηση της ελεγκτούς κ., όπου αναφέρεται ρητά ότι «από τα υφιστάμενα στοιχεία και λαμβανομένων υπόψη των προσκομισθέντων στοιχείων σχετικά με πιστώσεις και χρεώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου που αφορούν τις παραπάνω εταιρείες, δεν είναι δυνατόν να αιτιολογηθούν πιστώσεις, μέσω της διασταύρωσής τους με αντίστοιχες χρεώσεις και συνεπώς, ο έλεγχος θεωρεί ότι η μέθοδος των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, δεν είναι ο

ενδεδειγμένος τρόπος ελέγχου της συγκεκριμένης υπόθεσης. Αντίθετα, κρίνει ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι ουσιώδες να προσδιοριστεί η μεταβολή των συνολικών διαθεσίμων του ελεγχόμενου σε καθένα από τα ελεγχόμενα οικονομικά/ φορολογικά έτη και αποφαιίνεται ότι ο καταλληλότερος τρόπος ελέγχου είναι η μέθοδος-τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η παρούσα εισήγηση για την επιλογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας γίνεται διότι προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα, αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου, λόγω της ύπαρξης υπολοίπων τραπεζικών λογαριασμών αρχής και τέλους κάθε ελεγχόμενου έτους».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με την ΠΟΛ 1270/2014 “Μεθοδολογία έμμεσων τεχνικών ελέγχου”, ορίστηκε ότι:

«1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου (source and application of funds method).

....

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

....

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται:

....

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

....

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους έμμεσων τεχνικών).

....

3) Όταν από στοιχεία που έχουν περιέλθει στην διάθεση της Ελεγκτικής Υπηρεσίας, προκύπτει μεταφορά χρηματικών ποσών στο εξωτερικό (έμβασμα) κατά την διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (αρχικός/κοί δικαιούχος/χοι του/των λογαριασμού/νων από τον οποίο εκταμιεύτηκε το έμβασμα) και διαπιστωθεί από τα υπόλοιπα στις 31/12 εκάστου έτους των τραπεζικών λογαριασμών σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της Ελλάδας και του Εξωτερικού, ότι ο τελικός/κοί αποδέκτης/τες

του εμβάσματος στο εξωτερικό είναι πρόσωπο διάφορο των αρχικών δικαιούχων του εμβάσματος, ο ελεγχόμενος πρέπει να παρέχει στοιχεία που να αποδεικνύουν την πορεία του εμβάσματος στο εξωτερικό, δηλ. σε ποιον λογαριασμό μεταφερθήκαν και για ποιο λόγο (πχ δανεισμός τρίτου, εξόφληση υποχρεώσεων στο εξωτερικό κλπ), ώστε να συμπεριληφθούν στις κατάλληλες ενδείξεις των εμμέσων τεχνικών.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο ελεγχόμενος/νη δεν παρέχει κανένα στοιχείο για την πορεία του εμβάσματος στο εξωτερικό, τότε για την εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών θα καταχωρείται για την τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας στην στήλη Αναλώσεις κεφαλαίων /εσόδων στην γραμμή (16) «Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων», για δε την τεχνική της Καθαρής Θέσης στον πινάκα της Καθαρής Θέσης καταχωρείται στην ένδειξη «Λοιπές δαπάνες /αγορές».

....».

Επειδή εν προκειμένω, στη στήλη με τις αναλώσεις κεφαλαίων του ισοζυγίου, όπως αποτυπώνεται στη σελίδα 24 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, και συγκεκριμένα στην περίπτωση 13 (Αυξήσεις εισπρακτέων λογαριασμών), έχει περιληφθεί από τον έλεγχο ποσό 90.308,81 €, που αφορά πληρωμή σε προμηθευτή του προσφεύγοντος στο εξωτερικό.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη ορθώς ο έλεγχος συμπεριέλαβε το εν λόγω ποσό στο συγκεκριμένο πεδίο, δεδομένου ότι, εφόσον η επιχείρησή του τηρεί απλογραφικά και όχι διπλογραφικά βιβλία, δεν υφίσταται σύγκριση του υπολοίπου των εισπρακτέων λογαριασμών μεταξύ της ελεγχόμενης χρήσης και της προηγούμενης αυτής.

Επειδή ο έλεγχος, από το ηλεκτρονικό αρχείο πρωτογενών δεδομένων συναλλαγών των ημεδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων κατέβαλε σε προμηθευτές εξωτερικού ποσά που υπερέβαιναν το συνολικό ποσό των τιμολογίων αγορών που καταχωρήθηκαν στα βιβλία του κατά 90.308,81 €.

Επειδή ακόμη και στην περίπτωση που το ανωτέρω ποσό δεν είχε καταχωρηθεί στη γραμμή 13 (Αυξήσεις εισπρακτέων λογαριασμών), θα είχε καταχωρηθεί στη γραμμή 16 (Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων), δεδομένου ότι θα έπρεπε σε κάθε περίπτωση να συμπεριληφθεί στις συνολικές χρηματικές εκροές που διενεργήθηκαν από τον προσφεύγοντα εντός της χρήσης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 6ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με την ΠΟΛ 1270/2014 “Μεθοδολογία έμμεσων τεχνικών ελέγχου”, ορίστηκε ότι:

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

....

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

....

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται:

....

16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω.

....».

Επειδή εν προκειμένω, στη στήλη με τις αναλώσεις κεφαλαίων του ισοζυγίου, όπως αποτυπώνεται στη σελίδα 24 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, και συγκεκριμένα στην περίπτωση 16 (Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων), έχει περιληφθεί από τον έλεγχο συνολικό ποσό 28.958,81 € (και όχι 38.546,81 € όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων) που αφορά σε εμβάσματα-μεταφορές σε λογαριασμούς τρίτων.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε του ζητήθηκε από τον έλεγχο να παράσχει στοιχεία για τα εν λόγω εμβάσματα.

Επειδή ωστόσο το εν λόγω ποσό δεν αφορά πίστωση η οποία καταλογίστηκε από τον έλεγχο, ως μη αιτιολογηθείσα, αλλά αποτελεί χρηματική εκροή που λαμβάνεται υπόψη συγκεκριμένα για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, κάτι που σημαίνει ότι η γνώση πρόσθετων λεπτομερειών αναφορικά με την εν λόγω συναλλαγή δεν αποτελεί κρίσιμο στοιχείο.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **αλυσitteλώς προβάλλεται.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2014 (01/01/2014-31/12/2014)

	Ποσό (€)
Υπόλοιπο φόρου	43.428,08
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	21.714,04
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	0,00(*)
Εισφορά Αλληλεγγύης	5.347,99
Τελικό ποσό για καταβολή	70.490,11

(*) Οι τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.