



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 22/11/2022

Αριθμός απόφασης: 3731

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. 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 κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά α) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και β) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολή Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και β) την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος/Πράξη Επιβολή Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του οριοθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολή Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος, ποσού 83.079,71 €, πλέον προηγούμενο πιστωτικό ποσό 793,06 €, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ποσού 41.936,39 €, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 20.567,73 €, ήτοι συνολικό ποσό 146.376,89 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της απόεκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού του ΚΕΦΟΜΕΠ, Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα, δυνάμει της υπ' αριθμ.εντολής, έλεγχο προσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 259.764,02 €, έναντι δηλωθέντος 5.604,10 €. Η εν λόγω διαφορά εισοδήματος προέκυψε κατόπιν διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές και ειδικότερα με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας.

2. Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολή Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος, ποσού 16.699,52 €, πλέον προηγούμενο πιστωτικό ποσό 1.231,27 €, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ποσού 8.965,40 €, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 2.401,18 €, ήτοι συνολικό ποσό 29.297,37 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της απόεκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού του ΚΕΦΟΜΕΠ, Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα, δυνάμει της υπ' αριθμ.εντολής, έλεγχο προσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 54.335,74 €, έναντι δηλωθέντος 0,00 €. Η εν λόγω διαφορά εισοδήματος προέκυψε κατόπιν διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές και ειδικότερα με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου, με την έκδοση και την κοινοποίηση της καταλογιστικής του φόρου πράξης, αυτό έχει εν προκειμένω παραγραφεί.
2. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας.
3. Το βάρος της απόδειξης της τέλεσης το φέρει η Διοίκηση.
4. Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας (6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ).
5. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 67§3 του ν. 4172/2013 η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους.

Επειδή στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. 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 στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκώπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. 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 σε συνέχεια και κατ' εξουσιοδότηση των ανωτέρω διατάξεων εκδόθηκε η ΠΟΛ 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. «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» στην οποία ορίζεται :

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.

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...

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/ΚΦΑΣ,
- ε)υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Επειδή με την Απόφαση της ΠΤΔΕ ΠΟΛ. 1094/2014 τροποποιήθηκε 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 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 ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή, στο άρθρο 9 της ΠΟΛ. 1050/2014 ως προς τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος αναφέρονται τα εξής

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσβαίας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω.

- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Επειδή, στο άρθρο 12 της ΠΟΛ. 1050/2014 ως προς τον έλεγχο των λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού Αναφέρονται τα εξής:

Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία. Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή στο άρθρο 11 της ΠΟΛ. 1050/2014 ως προς το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου ορίζεται ότι:

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος βάσει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για τις χρήσεις 2016 και 2017, οι δηλώσεις για τα οποία υπεβλήθησαν κατά το 2017 και 2018 αντίστοιχα. Τα αποτελέσματα του ελέγχου αποτυπώθηκαν στην απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος συνεπεία της οποίας εκδόθηκαν οι απόπροσβαλλόμενες πράξεις. Συνεπώς, ο έλεγχος έλαβε χώρα εντός της προβλεπόμενης στο άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ. πενταετούς προθεσμίας και δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Επειδή η παραπάνω αναφερόμενη εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία της αποστολής χρηματικών εμβασμάτων στο εξωτερικό συνολικού ύψους **226.756,50 €** σε τουλάχιστον ένα έτος από το 2016 και μετά προκειμένου να διερευνηθεί μέσω του φορολογικού ελέγχου εάν υφίσταται αδικαιολόγητα προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ.αίτημα παροχής πληροφοριών με το οποίο της ζητήθηκε μεταξύ άλλων να προσκομίσει στον έλεγχο τα τηρηθέντα βιβλία, τα ληφθέντα και εκδοθέντα στοιχεία των Ε.Λ.Π. τα οποία αφορούν την άσκηση της δραστηριότητας του χονδρικού και λιανικού εμπορίου υποδημάτων και ειδών ιματισμού και η υπ' αριθμ.επιστολή με την οποία του ζητήθηκε μεταξύ άλλων να συμπληρώσει τα Ερωτηματολόγια Τρόπου Διαβίωσης και τους Πίνακες Διαθεσίμων Περιουσιακών Στοιχείων για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016-2017.

Επειδή ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στα παραπάνω αιτήματα της φορολογικής αρχής υπέβαλε το υπ' αριθμ.απαντητικό υπόμνημα με συνημμένα τα παραστατικά των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, το μηχανογραφικά τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων, τα παραστατικά δαπανών και τα εκδοθέντα στοιχεία των Ε.Λ.Π. για τις περιόδους 1/1/2016-31/12/2016 & 1/1/2017-31/12/2017, ενώ επίσης υπέβαλε συμπληρωμένο το παραπάνω ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης και συμπληρωμένους τους πίνακες διαθεσίμων περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη α) τις ενδείξεις προσαύξησης περιουσίας μέσω αύξησης του υπολοίπου των τραπεζικών λογαριασμών σε έκαστη χρήση, η οποία δεν αιτιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματα σε συνάρτηση με την αύξηση των αποθεμάτων της ατομικής επιχείρησης, β) ότι το δηλωθέν βάσει αρχικής δήλωσης εισόδημα δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης και στις δυο υπό έλεγχο χρήσεις, γ) τις διαδοχικές παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), έκρινε ότι βάσει των διατάξεων της παρ. 1 & παρ. 2 του αρ. 28 ν. 4172/2013 πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και κατάλληλη μέθοδος για τον εντοπισμό τυχόν μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, αποτελεί η αξιολόγηση των μεταβολών της περιουσίας του ελεγχόμενου, και συγκεκριμένα η Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας. Η συγκεκριμένη μέθοδος επιλέχθηκε μεταξύ των μεθόδων που

ορίζονται από την ΠΟΛ. 1050/2014 και την εγκύκλιο Ε.2015/2020 επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση είναι ουσιώδες να προσδιορισθεί η μεταβολή των συνολικών διαθεσίμων υπολοίπων σε καθένα από τα ελεγχόμενα έτη. Προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αριθμ.Απόφαση του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Επειδή ως ανωτέρω αναφέρθηκε εφαρμόστηκε η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας (σελ. 10 κι επόμενες της οικείας έκθεσης ελέγχου) κατά την οποία προσδιορίστηκε η 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 τεχνική αυτή δημιουργήθηκε ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρήθηκε ως μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη.

Επειδή, με την παραπάνω μέθοδο προσδιορίστηκε αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη για τον προσφεύγοντα, ύψους 254.159,74 € για το φορολογικό έτος 2016 και 54.335,74 € για το φορολογικό έτος 2017, για την οποία δεν προέκυψε η φορολόγηση ή η νόμιμη απαλλαγή με βάση τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο μέχρι και τη σύνταξη της οικείας έκθεσης.

Επειδή ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του υπ' αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρ. 28 Κ.Φ.Δ.), το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα τηνμε συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος.

Επειδή ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω κοινοποιηθέν «Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου» και δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο που να διαφοροποιήσει τις αρχικές διαπιστώσεις του ελέγχου, ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή στοιχεία προκειμένου να αποδείξει ότι ο έλεγχος κατέληξε σε λανθασμένο συμπέρασμα.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ελεγκτού του ΚΕΦΟΜΕΠ κρίνονται βάσιμες εμπεριστατωμένες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

1. Φορολογικό έτος 2016:

Προηγούμενο πιστωτικό ποσό	1.231,27
Φόρος Εισοδήματος	16.699,52
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	8.965,40
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.401,18
Σύνολο	29.297,37

2. Φορολογικό έτος 2017:

Προηγούμενο πιστωτικό ποσό	793,06
Φόρος Εισοδήματος	83.079,71
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	41.936,39
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	20.567,73
Σύνολο	146.376,89

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.