



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 22/05/2018

Αριθμός απόφασης:2552

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ 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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατοίκου Βριλησσιών Αττικής, επί της οδού, κατά της υπ'αριθμ. /27-12-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ'αριθμ. /27-12-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1)Με την υπ'αριθμ./27-12-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, το δηλωθέν πιστωτικό ποσό 2.955,05 ευρώ, φόρος εισοδήματος ποσού 34.300,37 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 44.706,50 ευρώ, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.062,63 ευρώ πλέον πρόσθετη εισφορά ποσού 4.875,16 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **90.899,71 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά εισοδήματος και εισφοράς καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 22/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα κατόπιν της υπ'αριθμ./14-11-2013 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η οποία εκδόθηκε αρχικώς λόγω αποστολής κατά τα έτη 2009, 2010 και 2011, χρηματικών ποσών (εμβασμάτων) στο εξωτερικό συνολικού ποσού 3.270.650,16 ευρώ. Εν συνεχεία κατόπιν του με αριθμ.πρωτ.ΓΓΔΕΕΞ2016/ΕΜΠ/14-11-2016 εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και του με αριθμ.πρωτ./2016/16-11-2016 εγγράφου του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, απεστάλησαν δεδομένα ψηφιακών δίσκων (CD), για την διενέργεια ελέγχου προκειμένου να εξακριβωθεί η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994.

Ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος έγινε με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων και παράλληλα διενεργήθηκε και 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 ΠΟΛ 1050/2014 προέκυψαν τα εξής :

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΙΣΑ ΩΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΠΑΡ.3 ΤΟΥ Ν.2238/1994
2012	51.662,69	51.662,69	139.860,53	139.860,53	88.197,84

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με το με αριθμ.πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2018ΕΜΠ/26-04-2018 υπόμνημα που υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί άλλως μεταρρυθμισθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Το άρθρο 67B ως και οι ΠΟΛ 1270/2013 και 1050/2014 στα οποία ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη αντίκεινται στην αρχή της νομιμότητας του φόρου και της μη αναδρομικότητας του φορολογικού νόμου.
- Το διαθέσιμο μη αναλωθέν κεφάλαιο από οικογενειακό εισόδημα την 31/12/2010 ποσού 683.809,12 ευρώ δικαιολογεί απόλυτα την αποδιδόμενη σε βάρος του διαφορά.
- Η αξίωση του ελέγχου να παράσχει πληροφορίες για τα ακριβή διαθέσιμα μετρητά που είχε κατά τεκμήριο στην οικεία του παραβιάζει τις συνταγματικές αρχές (ΣΤΕ 2649/2017) και συνεπώς πρέπει να γίνει δεκτό ως επαρκές δικαιολογητικό στοιχείο το διαθέσιμο μη αναλωθέν κεφάλαιό της την 01/01/2011 αφαιρούμενων έστω των καταθέσεων της στις 31/12/2010.

- Επικουρικώς αιτείται την εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων.
- Η έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας που έχει εφαρμόσει ο έλεγχος έχει εσφαλμένα, αυθαίρετα και αναπόδεικτα υπολάβει το σύνολο των δαπανών που πραγματοποίησε στη χρήση 2011 στην επιχείρησή της ότι εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους εντός του 2011. Ειδικότερα στο πεδίο II «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», στην στήλη 6. «Αγορές εμπορευμάτων α & β υλών και λοιπών αγαθών» αναγράφει το ποσό των 723.854,88 ευρώ και στην στήλη 7 «Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως» αναγράφει το ποσό των 79.365,43 ευρώ. Ο έλεγχος άνευ ουδεμίας άλλης ελεγκτικής επαλήθευσης θεωρεί ότι το σύνολο των δεδουλευμένων εξόδων της επιχείρησής της εξοφλήθηκε στο σύνολό τους εντός του 2011. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι μέρος των εξόδων της εξοφλήθηκε εντός του 2012. (σχετικά 1-8).

Επειδή στο άρθρο 67B του ν.2238/1994 « Έμμεσες τεχνικές ελέγχου» ορίζεται:

«1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή 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.

2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων.

3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή στην απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1270/24-12-2013 ορίζεται:

«Με την Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013 , η οποία δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ. 1136/Β΄/10-5-2013 και 1199/Β΄/16-5-2013, ορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, της ανάλυσης

ρευστότητας του φορολογουμένου, της καθαρής θέσης του φορολογουμένου και των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 67B του Ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε), στη διαδικασία του τακτικού φορολογικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τις λοιπές ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1171/4-7-2013.

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

Η τεχνική 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 (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

- 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
- 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).
- 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).
- 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.
- 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:
 - μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
 - εισόδημα από κινητές αξίες
 - εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
 - δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
 - εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.
- 6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.
- 7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
- 8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
- 9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.
- 10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι

οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

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

Στην δεύτερη στήλη **Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων** αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31/12/200Χ).

2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).

3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικές επιχειρήσεις)

4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων

5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών)

περιλαμβάνονται: ανεγέρσεις οικοδομών, αγορές ΕΙΧ, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, πλοίων -σκαφών, αναψυχής αεροσκαφών, και επενδυτικών αγαθών καθώς και οι δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις αυτών .

6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας

7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων....

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

.....
7) Ο ελεγχόμενος (επιτηδεύματίας) θα καλείται να παράσχει στοιχεία σε σχέση με τα υπόλοιπα απαιτήσεων/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες (επαγγελματικές προσωπικές) κ.λπ. καθώς και των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό.

9)Επαγγελματικές / προσωπικές / οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών

10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα: Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης....».

Επειδή στην **Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ1050/25-02-2014** μεταξύ άλλων ορίζεται:

« Α2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

• **Δαπάνες.** Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.».

Επειδή η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρα 2, 10 11 και 12 της Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013 καθώς και 2 8 και 9 της ΠΟΛ 1050/17-02-2014, υπόκειται σε φορολόγηση ως εισόδημα άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994.

Επειδή στην **παρ.2 του άρθρου 9 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ)** ορίζεται ότι οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Ως εκ τούτου η Διοίκηση οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο και η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των εφαρμοζόμενων διατάξεων, που επικαλείται η προσφεύγουσα εμπίπτει στην αρμοδιότητα των δικαστηρίων.

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος εφαρμόζοντας τα ανωτέρω, προσδιόρισε τα υπόλοιπα του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας στην υπό κρίση χρήση ως εξής:

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

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2011	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2011
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	348.859,07	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	309.895,50
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	5.000,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	5.500,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	

4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	733.358,51	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		6. Αγορές εμπορ/των, α',β'υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	723.854,48
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	79.365,43
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	7.831,98	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	2.847,35
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	42.224,18
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	19.560,46
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους /ων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	1.095.049,56	ΣΥΝΟΛΟ	1.183.247,40

Επειδή από τη σύγκριση των διαθέσιμων εσόδων με τα διαθέσιμα κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν (πίνακες I και II) στη χρήση 2011, προέκυψε διαφορά καθώς το σύνολο των πηγών κεφαλαίων/εσόδων ποσού **1.095.049,56€** δεν καλύπτει το σύνολο των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων που ανέρχεται σε **1.183.247,40 €**. Συνεπώς για τη χρήση 2011, προέκυψε αρνητική διαφορά ύψους **88.197,84€**. Η διαφορά θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και επειδή δεν προκύπτει η πηγή/κατηγορία προέλευσής της, καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994. (άρθρο 8 και 9 της ΠΟΛ 1050/17.02.2014) όπως ίσχυε και θεωρήθηκε φορολογητέο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών προσ αυξανοντας το εισόδημα που δηλώθηκε κατά το ίδιο οικονομικό έτος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας που έχει εφαρμόσει ο έλεγχος έχει εσφαλμένα, αυθαίρετα και αναπόδεικτα υπολάβει το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήσε στη χρήση 2011 ότι εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους εντός του 2011. Ειδικότερα στο πεδίο II «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», στην στήλη 6. «Αγορές εμπορευμάτων α & β υλών και λοιπών αγαθών» αναγράφει το ποσό των **723.854,88 ευρώ** και στην στήλη 7 «Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως» αναγράφει το ποσό των **79.365,43 ευρώ**. Ο έλεγχος άνευ ουδεμίας άλλης ελεγκτικής επαλήθευσης θεωρεί ότι το σύνολο των δεδουλευμένων εξόδων της επιχείρησής της εξοφλήθηκε στο σύνολό τους εντός του 2011. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει με την υποβολή του με αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ ΕΙ2018ΕΜΠ/26-04-2018 υπομνήματός της ενώπιον της Υπηρεσίας μας στοιχεία από τα οποία ισχυρίζεται ότι αποδεικνύουν ότι μέρος των εξόδων που αφορούσαν το έτος 2011 εξοφλήθηκε εντός του έτους 2012. (σχετικά 1-8).

Συγκεκριμένα προσκομίζει:

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΗΜΕΡΟΜ.	ΠΟΣΟ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	ΠΟΣΟ	ΗΜΕΡΟΜ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ		
.....		5/12/2011	7.899,84	.....	7.899,84	5/1/2012	σχετικό 1 ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	A
.....		23/12/2011	5.266,56	.....	5.266,56	19/1/2012	σχετικό 2 ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	A
.....		30/12/2011	4.608,24	.....	4.608,24	14/3/2012	σχετικό 3 ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	A
.....		15/12/2011	2.055,00	.....	12.570,50	11/4/2012	σχετικό 4 ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	(A1)

.....		1/12/2011	6.067,85		26.239,80	21/3/2012		A(2)
.....		2/12/2011	10.450,09					A
.....		9/12/2011	6.827,25					A
.....	ΠΙΣΤΩΤΤΙΚΟ	9/12/2011	-84,00					A
.....		16/12/2011	3.437,72					A
.....		29/12/2011	3.403,74		24.034,80	21/3/2012	σχετικό 5 ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ- ΕΞΟΔΩΝ	A
.....		11/11/2011	1.860,00	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ ΜΕ ΑΡΙΘΜ.44 (ΜΕΣΩ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΤΑΓΩΝ)				
.....	.....	11/11/2011	1.612,00					
.....	.....	18/11/2011	1.612,00					
.....	.....	18/11/2011	868,00					
.....	.....	25/11/2011	2.108,00					
.....	.....	25/11/2011	248,00					
.....	.....	30/11/2011	1.364,00					
.....	.....	2/12/2011	2.108,00					
.....	.....	2/12/2011	2.356,00					
.....	.....	9/12/2011	2.356,00					
.....	.....	16/12/2011	992,00					
.....		19/12/2011	992,00		21.948,00	4/2/2012	σχετικό 6 ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ- ΕΞΟΔΩΝ	A(3)

.....	.....	19/12/2011	1.488,00					
.....	.....	23/12/2011	992,00					
.....	.....	29/12/2011	992,00					
ΣΥΝΟΛΟ			71.880,29					
ΕΝΟΙΚΙΟ ΔΕΚΕΜΒΡΙ ΟΥ			6.000,00	ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ 1,2	6.000,00	08/02/2012 ΚΑΙ 11/07/2012	σχετικό 7 ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ- ΕΞΟΔΩΝ	A(4)
ΜΙΣΘΟΘΟ ΣΙΑ ΔΕΚΕΜΒΡΙ ΟΥ ΙΚΑ			1.465,06	.....	1.465,06	25/1/2012		A
ΜΙΣΘΟΘΟ ΣΙΑ ΔΕΚΕΜΒΡΙ ΟΥ ΑΜΟΙΒΕΣ			2.904,51	ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ 1,2,3	2871,77	26/1/2012	σχετικό 8 ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ- ΕΞΟΔΩΝ	A(5)
ΣΥΝΟΛΟ			10.369,57					
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ			82.249,86					

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου στην εμπορική δραστηριότητα και ως προς τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με την έμμεση τεχνική ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας αναφέρεται:

« ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Επειδή από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν, όπως αναφέρεται στα παραπάνω κεφάλαια, ο έλεγχος δεν διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, κρίνει τα τηρηθέντα βιβλία ειλικρινή. Προσδιορίζει τα αποτελέσματα της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη σ' αυτά των ποσών που αναφέρθηκαν πιο πάνω...

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στη στήλη ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ

- ✓ ως διαθέσιμα μετρητά ελήφθησαν υπόψιν το ποσό των 5.500 ευρώ που δηλώθηκε από την ελεγχόμενη στο έντυπο των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων την 31/12/2011 που προσκόμισε την 25/10/2017 με το υπ' αριθμ. πρωτ./2017 υπόμνημά της.
- ✓ ως ποσά για αγορές εμπορ/των, α',β'υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής της δραστηριότητας ελήφθησαν υπόψιν οι αγορές εμπορευμάτων όπως αυτές απεικονίστηκαν στο έντυπο Ε3 της υποβληθείσας Δ.Φ.Ε. οικ. έτους 2012.
- ✓ ως ποσά για επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως ελήφθησαν υπόψιν οι δαπάνες όπως αυτές απεικονίστηκαν στο έντυπο Ε3 της υποβληθείσας Δ.Φ.Ε. οικ. έτους 2012...».

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία που αρχικώς προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο η στήλη «10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών» δεν συμπληρώθηκε, και ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι όλες οι αγορές και επαγγελματικές δαπάνες της προσφεύγουσας καταβλήθηκαν εντός του έτους 2011 (στήλη 6. «Αγορές εμπορευμάτων α & β υλών και λοιπών αγαθών» ποσό των 723.854,88 ευρώ και στην στήλη 7 «Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως» ποσό των 79.365,43 ευρώ)..

Ωστόσο με τα ως άνω στοιχεία (ως ανωτέρω πίνακας) που προσκόμισε η προσφεύγουσα με το με αριθμ.πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2018ΕΜΠ/26-04-2018 υπόμνημα ενώπιον της Υπηρεσίας μας προκύπτουν τα κάτωθι:

α)Για όλες τις συναλλαγές με την ένδειξη (Α) στον ανωτέρω πίνακα, συνολικού ποσού 43.274,50 ευρώ προκύπτει ότι έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία και η εξόφληση των αγορών και των δαπανών έγινε μέσω τραπεζικών λογαριασμών εντός του έτους 2012, συνεπώς θα πρέπει να θεωρηθούν ως αγορές και δαπάνες επί πιστώσει και άρα ως λογαριασμοί πληρωτέοι την 31/12/2011.

β)Για τις συναλλαγές με τις ενδείξεις Α1, Α2, Α3, Α4, ΚΑΙ Α5, επισημαίνονται τα εξής:

-Α1:Για το τιμολόγιο/15-12-2011 του Ιταλού προμηθευτή ποσού **2.055,20 ευρώ** προκύπτει η καταχώρησή του στα τηρούμενα βιβλία και το παραστατικό (σχετικό 4) που προσκομίσθηκε για την εξόφληση αναφέρεται στο ποσό των 12.570,50 ευρώ με αναφορά στα τιμολόγια 301,479,739,845. Στο σώμα του υπ'αριθμ.845 τιμολογίου αναφέρεται ως ημερομηνία εξόφλησης(scadenza rate-expiration date) η 15/03/2012. Συνεπώς το ποσό των **2.055,20 ευρώ, θα πρέπει να θεωρηθεί ως αγορά επί πιστώσει και άρα ως λογαριασμός πληρωτέος την 31/12/2011.**

-Α2:Για το τιμολόγιο του Ολλανδού προμηθευτή ποσού **6.067,85 ευρώ** προκύπτει η καταχώρησή του στα τηρούμενα βιβλία και το παραστατικό (σχετικό 5) που προσκομίσθηκε για την εξόφληση του αναφέρεται στο ποσό των 26.239,78 ευρώ με αναφορά στα τιμολόγια,,,,και Από το προσκομισθέν έγγραφο δεν προκύπτει εάν εξοφλήθηκε μέρος ή το σύνολο του εν λόγω τιμολογίου ως εκ τούτου **δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αγορά επί πιστώσει και άρα ως λογαριασμός πληρωτέος την 31/12/2011.**

-Α3:Για τα τιμολόγια της εταιρείας συνολικής αξίας **21.948,00 ευρώ** προσκομίσθηκαν τα σχετικά έγγραφα με αριθμ.6 στα οποία περιλαμβάνονται:

-τα αντίγραφα των τιμολογίων ως αναλυτικά παρατίθενται στον ανωτέρω πίνακα, για τα οποία προκύπτει η καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία,

-η υπ'αριθμ. απόδειξη είσπραξης εκδοθείσα από την εταιρεία στην οποία αναφέρεται ότι εισπράχθηκε την 04/02/2012 το ποσό των **21.948,00 ευρώ** με αιτιολογία «ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΩΣ 31/12/2012», ως εξής :

με μετρητά					591,57
με επιταγές					
ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΛΗΞΗ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ	
.....	.....	15/2/2012	.....	.....	720,00
.....	.....	25/2/2012	.....	.....	2.000,00
.....	.....	3/3/2012	.....	.....	8.576,43
.....	.....	22/3/2012	.....	.....	3.000,00
.....	.....	30/3/2012	.....	.....	3.100,00

.....	.....	30/3/2012	.....	.....	3.960,00
					21.356,43
					21.948,00

Από τις προσκομισθείσες επιταγές προκύπτει ότι η εξόφληση των εν λόγω δαπανών σε κάθε περίπτωση δεν επηρέασε την ταμειακή θέση της προσφεύγουσας καθώς εξοφλήθηκαν με επιταγές τρίτων. Συνεπώς το ποσό των **21.948,00 ευρώ θα πρέπει να θεωρηθεί ως αγορά επί πιστώσει και άρα ως λογαριασμό πληρωτέος την 31/12/2011.**

Για τις εν λόγω επιταγές δεν προκύπτει από τα προσκομισθέντα στοιχεία η πληροφορία για το πότε δόθηκαν και για το ποιες απαιτήσεις της προσφεύγουσας εξόφλησαν (πελάτες κλπ), συνεπώς δεδομένου ότι αποτελούν νέο στοιχείο, κρίνεται ερευνητέο και αποτελεί αντικείμενο ελέγχου εάν αυτές αφορούν είσπραξη στα πλαίσια της εμπορικής της δραστηριότητας ή όχι.

-A4: Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ενοίκιο του Δεκεμβρίου του 2011, συνολικού ποσού **6.000,00 ευρώ**, εξοφλήθηκε το έτος 2012 και προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκόμισε αντίγραφο του Ε2 οικ. Έτους 2012, της ιδιοκτήτριας, ΑΦΜ, καθώς και αντίγραφα των υπ' αριθμ..... /08-02-2012 και /12-07-2012 αποδείξεων πληρωμής 3.000,00 ευρώ η κάθε μία. Ωστόσο από το αντίγραφο του βιβλίου εσόδων εξόδων προκύπτει ότι το ποσό των 6.000,00 ευρώ που έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία αφορά το έτος 2010, καθώς ως αιτιολογία εγγραφής αναφέρεται «ΕΝΟΙΚΙΟ -ΕΤΟΣ 2010», ως εκ τούτου τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν αφορούν την καταχωρηθείσα δαπάνη.

-A5: Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μισθοδοσία του Δεκεμβρίου του έτους 2011, συνολικού ποσού **2.904,51 ευρώ** καταβλήθηκε στους υπαλλήλους της την 26/01/2012, και προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκόμισε αντίγραφα των υπ' αριθμ..... /26-01-2012 , /26-01-2012 και /26-01-2012 αποδείξεων πληρωμής προς τους υπαλλήλους της,, και

Ωστόσο η καταβολή της μισθοδοσίας γίνεται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικών λογαριασμών των υπαλλήλων και εν προκειμένω δεν προσκομίσθηκαν τραπεζικά έγγραφα από τα οποία να προκύπτει η ημερομηνία καταβολής. Συνεπώς δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε διαφορετικά, θεωρείται ότι η καταβολή των μισθών έγινε εντός του έτους 2011.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα παρακάτω ποσά αγορών και δαπανών θεωρούνται ως λογαριασμοί πληρωτέοι την 31/12/2011 :

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΗΜΕΡΟΜ.	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ	ΗΜΕΡΟΜ.ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ	
.....		5/12/2011	7.899,84	7.899,84	5/1/2012	σχετικό 1 ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ ΕΞΟΔΩΝ
.....		23/12/2011	5.266,56	5.266,56	19/1/2012	σχετικό 2 ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

.....		30/12/2011	4.608,24	4.608,24	14/3/2012	σχετικό 3 και βιβλίο εξοδών εξοδών
.....		15/12/2011	2.055,00	12.570,50	11/4/2012	σχετικό 4 και βιβλίο εξοδών εξοδών
.....		2/12/2011	10.450,09	24.034,80	21/3/2012	σχετικό 5 και βιβλίο εξοδών εξοδών
.....	.....	9/12/2011	6.827,25			
.....	ΠΙΣΤΩΤΤΙΚΟ	9/12/2011	-84,00			
.....	.....	16/12/2011	3.437,72			
.....	.....	29/12/2011	3.403,74			
.....		11/11/2011	1.860,00	21.948,00	4/2/2012	σχετικό 6 και βιβλίο εξοδών εξοδών
.....	.....	11/11/2011	1.612,00			
.....	.....	18/11/2011	1.612,00			
.....	.....	18/11/2011	868,00			
.....	.....	25/11/2011	2.108,00			

.....	.....	25/11/2011	248,00			
.....	.....	30/11/2011	1.364,00			
.....	.....	2/12/2011	2.108,00			
.....	.....	2/12/2011	2.356,00			
.....	.....	9/12/2011	2.356,00			
.....	.....	16/12/2011	992,00			
.....	.....	19/12/2011	992,00			
.....	.....	19/12/2011	1.488,00			
.....	.....	23/12/2011	992,00			
.....	.....	29/12/2011	992,00			
ΣΥΝΟΛΟ			65.812,44			
ΜΙΣΔΟΘΟΣΙΑ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ ΙΚΑ			1.465,06	1.465,06	25/1/2012	σχετικό 8 και βιβλίο ΕΣΟΔΩΝ- ΕΞΟΔΩΝ
ΣΥΝΟΛΟ			1.465,06			
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ			67.277,50			

Επειδή το τελικώς προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα βάσει διατάξεων άρθρου 67B Ν.2238/94 (Έμμεσες τεχνικές ελέγχου) έχει ως εξής:

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΥΞΗΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΔΕΔ
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	1.095.049,56	67.277,50	1.162.327,06
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	1.183.247,40	0,00	1.183.247,40
Προσαύξηση άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/994	-88.197,84	67.277,50	-20.920,34

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά ΔΕΔ
	Υπόχρεου	Υπόχρεου	Υπόχρεου
Από εμπορικές επιχειρήσεις	51.662,69	51.662,69	51.662,69
Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00	88.197,84	20.920,34
Συνολικό εισόδημα	51.662,69	139.860,53	72.583,03

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1050/17-2-2014, ως Τελικό Φορολογητέο Εισόδημα λαμβάνεται υπόψη το μεγαλύτερο μεταξύ του εισοδήματος που έχει προσδιορισθεί με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος του Ν.2238/1994, και αυτού που έχει προσδιορισθεί με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, και στην υπό κρίση περίπτωση με την μέθοδο «ανάλυσης ρευστότητας». Συνεπώς το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως ακολούθως:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	Εισόδημα βάσει Δήλωσης	Εισόδημα βάσει Γενικών Διατάξεων Φορολογίας Εισοδήματος	Εισόδημα βάσει Έμμεσων Τεχνικών	Τελικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
2012	51.662,69	51.662,69	72.583,03	72.583,03	20.920,34

Επειδή με το άρθρο 49 παρ.1,2 του ν.4509/2017 ορίζεται:

«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.».

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ** και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. /27-12-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :
Οικονομικό έτος 2012

Φόρος εισοδήματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	51.662,69	0,00	51.662,69	0,00	51.662,69	0,00	0,00
Εισόδημα άρθρου 48 παρ.3 ν.2238/1994			88.197,84		20.920,34		20.920,34
Συνολικό εισόδημα	51.662,69	0,00	139.860,53	0,00	72.583,03	0,00	20.920,34
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Υπόλοιπο	51.662,69	0,00	139.860,53	0,00	72.583,03	0,00	20.920,34
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	51.662,69	0,00	139.860,53	0,00	72.583,03	0,00	20.920,34
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 του ν.2238/1994	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	51.662,69	0,00	139.860,53	0,00	72.583,03	0,00	20.920,34

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ								
	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΔΕΔ (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	51.662,69		139.860,53		72.583,03		20.920,34	0,00
ΑΥΤΟΤΕΛ.ΦΟΡΟΛΟ.ΠΟΣΑ	1.335,05		1.335,05		1.335,05		0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΩΝ	473,61		473,61		473,61		0,00	0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	53.471,35	0,00	141.669,19	0,00	74.391,69	0,00	20.920,34	0,00
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	3%		4%		3%	3%		
ΕΙΣΦΟΡΑ	1.604,14	0,00	5.666,77	0,00	2.231,75	0,00	627,61	0,00

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ.ΕΤΟΥΣ 2012 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ								
		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
Α. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα	51.662,69	13.251,82	139.860,53	50.357,24	72.583,03	21.453,21	8.201,39
	Μείωση φόρου		586,54		586,54		586,54	0,00
	Υπόλοιπο φόρου (α)		12.665,28		49.770,70		20.866,67	8.201,39
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Μείωση φόρου		0,00		0,00		0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00		0,00		0,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)			0,00		150,00		150,00	150,00
Β.ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ					0,00		0,00	
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)			0,00		0,00		0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α) +(β) +(γ) +(δ)			12.665,28		49.920,70		21.016,67	8.351,39

Γ.ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ						
1.φορος που παρακρατήθηκε						
2α.Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ.έτος	15.620,33		15.620,33		15.620,33	
Σύνολο εκπτώσεων	15.620,33		15.620,33		15.620,33	
Υπόλοιπο φόρου	-2.955,05		34.300,37		5.396,34	8.351,39
Δ.ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ						
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος	6.965,90		6.965,90		6.965,90	0,00
6.Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%) (1)			44.706,50		0,00	0,00
6α.Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 παρ.1γ του ν.4174/2013 50% (1)					4.175,70	4.175,70
6β.Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013(53X 0,73%=38,69%) (1)					3.231,15	3.231,15
Σύνολο κεφαλαίου Δ	6.965,90	0,00	51.672,40	0,00	14.372,75	7.406,85
Γενικό Σύνολο	4.010,85		85.972,77		19.769,09	15.758,24
Χρεωστικό ποσό φόρου	4.010,85		85.972,77		19.769,09	15.758,24
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.604,14		5.666,77		2.231,75	627,61
Πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας (120%) (1)			4.875,16		0,00	0,00
Πρόσθετη εισφορά άρθρου 58 παρ.1β του ν.4174/2013 25% (1)					156,90	156,90
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013(53X 0,73%=38,69%) (1)					242,82	242,82
Τέλος επιτηδεύματος	500,00		500,00		500,00	0,00
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου	45,00		45,00		45,00	0,00
Τελικό Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	6.069,99		96.969,70		22.855,56	16.785,57

(1) Σημείωση : για την επιβολή πρόσθετου φόρου και εισφοράς επί των ως άνω διαφορών, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017(2017) (ποσοστό πρόσθετου φόρου 50%+38.69% και εισφοράς 25% +38,69% αντί 120% των άρθρων 1, 2 και 3 του ν.2523/1997), ως επεικέστερη.

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .