



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 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 29/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1827

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ:** και της, **ΑΦΜ:** κατοίκων ΑΘΗΝΩΝ επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./28-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012) και της υπ' αριθμ./28-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011 οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./28-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012) και την υπ' αριθμ./28-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011 οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:** και της **ΑΦΜ:**, 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./**28-12-2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος ποσού 47.602,01€, πλέον πρόστιμο άρθρου 49 ν.4509/17 ποσού 44.303,19€, ήτοι συνολικό ποσό **91.905,21€**.

2) Με την υπ' αριθμ./**28-12-2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων εισφορά αλληλεγγύης ποσού **6.306,31€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης προέκυψαν από το πόρισμα της από 28/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθ./2018 και/2018 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Αιτία των ως άνω εντολών αποτέλεσε η με αριθμό Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2016 και Ρ.Β./2016 προκαταρκτική εξέταση που διέταξε ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος, σε βάρος των προσφευγόντων, με την οποία 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.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος έγινε 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 :

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

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01- 31/12/2012	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01- 31/12/2012
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	628.864,77	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	768.040,01

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).	0,00	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).	0
3. Ακαθάριστα έσοδα	56.411,08	3. Επαγγελματικές/ επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	40.633,11
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα (ΑΤΟΜΙΚΗ)	206.391,24	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές (ΣΤ' ΠΗΓΗΣ)	56.792,30	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/ επαγγελματικών)	11.208,88
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		6. Αγορές μετοχών	45.538,68
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	25.687,91
8. Ποσό επιστροφής φόρου	13.257,04	8. Αμοιβές προσωπικού και εργοδοτικές εισφορές	117.904,62
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	7.164,58	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες – Εισφορές σε Ταμεία	8.860,06
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά παρακρατούμενων φόρων	47.815,28
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτών		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	30.666,30
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	

		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	13.139,36	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
14. Εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις		15. Έξοδα για νοσηλεία	15.040,45
15. Αποζημίωση	12.966,07	16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
16. Καθαρά κέρδη από εταιρείες - Μερίσματα			
ΣΥΝΟΛΟ	994.986,44	ΣΥΝΟΛΟ	1.111.395,30

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη σε σύγκριση των διαθέσιμων εσόδων με τα διαθέσιμα κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν (πίνακες I και II) στη χρήση 2012, από την οποία προέκυψε αρνητική διαφορά καθώς το σύνολο των πηγών κεφαλαίων/εσόδων ποσού **994.986,44€** δεν καλύπτει το σύνολο των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων που ανέρχεται σε **1.111,395,30 €**. Συνεπώς για τη χρήση 2012, ο έλεγχος έκρινε ότι προέκυψε αρνητική διαφορά ύψους - **116.408,86€**. 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 θεωρείται φορολογητέο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών προσαυξάνοντας το εισόδημα που δηλώθηκε κατά το ίδιο οικονομικό έτος και επιμερίζεται κατά 50% σε έκαστο σύζυγο.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με τα αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019/03-04-2019 και ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/15-04-2019 Υπομνήματα τους, ζητούν την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Το σύνολο των καταθέσεων στους αναφερόμενους στην έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής τραπεζικούς λογαριασμούς είναι πλήρως αιτιολογημένο και δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και ειδικότερα:

1. Ανακριβής και λανθασμένος πίνακας τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας

A. Στη στήλη I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ/ΕΣΟΔΩΝ στο No 11. Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων πρέπει να προστεθεί το πόσο των **89.013,26€ (=65.765,34€+23.247,92)** ήτοι το ποσό των απαιτήσεων από εκδοθέντα Τ.Π.Υ και Α.Π.Υ. του προσφεύγοντος έως τις 31/12/2011. Από το ως άνω ποσό αποδεδειγμένα εισπράχθηκε εντός του έτους 2012 το ποσό των **60.915,46€ (=54.135,46€+6.780,00€)** Στη **στήλη II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ /ΕΣΟΔΩΝ στο Νο13. Αυξήσεις Λογαριασμών Εισπρακτέων** πρέπει να προστεθεί το ποσό των **39.001,88€ (=20.196,96€+18.804,92€)**, ήτοι το πόσο των απαιτήσεων από τα οφειλόμενα Τ.Π.Υ και Α.Π.Υ. στις 31/12/2012, προς τον προσφεύγοντα.

Β. Στη στήλη Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ/ΕΣΟΔΩΝ στο No 1 Υπόλοιπα Χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης πρέπει να προστεθεί το πόσο των **13.669,42€ (=8.322,40€+5.347,02€)** το οποίο αφορά το ΦΠΑ των Τ.Π.Υ και Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν προηγούμενα έτη και εισπράχθηκαν εντός του έτους 2012, συνολικού ποσού 60.915,46€. Επιπλέον πρέπει να προστεθεί το πόσο των **1.981,27€** το οποίο αφορά το ΦΠΑ των Τ.Π.Υ και Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν προηγούμενα έτη και δεν έχει εισπραχθεί εντός του έτους 2012. Το ΦΠΑ αυτό (**13.669,42€ +1.981,27€**) είχε εξοφληθεί εμπρόθεσμα παρά το αποδεδειγμένο γεγονός ότι δεν είχε εισπραχθεί, μειώνοντας αντίστοιχα τα χρηματικά διαθέσιμα. Αντίστοιχα, Στη **στήλη ΙΙ. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ /ΕΣΟΔΩΝ στο Νο1. Υπόλοιπα Χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην λήξη της ελεγχόμενης χρήσης** πρέπει να προστεθεί το ποσό των **3.583,29€**, το οποίο αφορά το ΦΠΑ που αναλογεί στα ανείσπρακτα υπόλοιπα της 31/12/2012.

Γ. Στη στήλη Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ/ΕΣΟΔΩΝ πρέπει να προστεθεί το ποσό των **8.000,00€** που αφορά εισπραχθέντα μισθώματα εντός του 2012 από ληξιπρόθεσμα μισθώματα οφειλόμενα από την μισθώτρια εταιρεία, τα οποία έχουν ήδη δηλωθεί και φορολογηθεί τη χρήση 2011. Προς επίρρωση των ισχυρισμών τους προσκομίζουν σχετική υπεύθυνη δήλωση του νόμιμου εκπρόσωπου της μισθώτριας εταιρείας.

Δ. Ανείσπρακτο υπόλοιπο από τον ΟΑΕΔ της 31/12/2011 ύψους 9.628,70€ το οποίο έχει δηλωθεί και φορολογηθεί στα λοιπά έσοδα του Ε3.

2. **Μη ορθή Κατάσταση Προσδιορισμού Κεφαλαίου του ελέγχου.** Συγκεκριμένα το υπόλοιπο κεφάλαιο τους την 31/12/2011 ανέρχεται σε **175.412,00€** και εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε αρνητικό κεφάλαιο ύψους 159.181,21€ καθώς:

Α. Σε αντίθεση με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1259/2014, ο έλεγχος πήρε ως έναρξη υπολογισμού το έτος 2002 αντί το έτος 1999.

Β. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν συμπεριέλαβε στον ως άνω πίνακα τα εισοδήματα των ετών 2000 και 2001 που ανέρχονταν αντίστοιχα στο ποσό των 64.902,55€ και 76.625,42€ καθώς και τα τραπεζικά υπόλοιπα της 31/12/1999 που ανέρχονταν σε ποσό 509.966,26€. Επίσης έπρεπε να συμπεριληφθεί και το ποσό των 77.898,90€ που αφορά την αξία των άυλων τίτλων την 31/12/1999 που κατείχε ο προσφεύγων, σύμφωνα με την από 11/03/2016 βεβαίωση της

3. **Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, το οποίο προέρχεται μόνο από ατομικά εισοδήματα της προσφεύγουσας.** Συγκεκριμένα, εσφαλμένα ο έλεγχος δεν δέχτηκε το δηλωθέν ποσό των 110.000€ ως υφιστάμενα μετρητά στις 31/12/2011, το οποίο ποσό προέρχεται αποκλειστικά από αναλήψεις από λογαριασμό μισθοδοσίας της προσφεύγουσας. Ειδικότερα η προσφεύγουσα στον πίνακα προσδιορισμού κεφαλαίου εμφανίζει στις 31/12/2011 διαθέσιμο κεφάλαιο ύψους 648.887,17€.
4. **Αυτοέλεγχος/ αυτοπεραίωση του άρθρου 79 ν.3842/2010** στα εισοδήματα της προσφεύγουσας κατά την χρήση 2012.
5. **Αυθαίρετος καταλογισμός και πλημμελής αιτιολογία σχετικά με τον ισομερή 50% προσδιορισμό της δήθεν προσαύξησης περιουσίας μεταξύ των προσφευγόντων- συζύγων.**

Συγκεκριμένα, το κρινόμενο έτος η προσφεύγουσα απασχολείτο με σύμβαση έμμισθης εντολής νομικού συμβούλου στην εταιρεία και ο έλεγχος με παντελώς πλημμελής, αναπόδεικτη και μη εμπεριστατωμένη κρίση προέβη σε επιμερισμό 50% της δήθεν προσαύξησης.

6. Αναλήψεις μετρητών από λογαριασμούς του προσφεύγοντος και επανακατάθεσή τους.

Συγκεκριμένα από τον υπ' αριθ. IBAN λογαριασμό της, ο προσφεύγων πραγματοποίησε αναλήψεις συνολικού ποσού 44.787,96€ το διάστημα Νοέμβριο – Δεκέμβριο του 2011 και εν συνεχεία το επανακατάθεσε σε επόμενες χρονικές περιόδους εντός του έτους 2012. Οι επανακαταθέσεις αποδεικνύονται πλήρως από το cd του ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **48§3 του Ν. 2238/1994**, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή 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 περισσότερων 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 67Β 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 φορολογουμένου 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 31/12/200X).
- 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 εμμέσων τεχνικών).

-
- 7) Ο ελεγχόμενος (επιτηδευματίας) 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.....

[...] 4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Παρατήρηση Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ .του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμοδία Δ.Ο.Υ, κ.λπ.).

Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους.

Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών .

Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν ,π.χ έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων

και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ όψιν εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.»

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 με τα άρθρα 8 και 11 της απόφασης με αριθμ. **ΠΟΛ. 1050/2014** (ΦΕΚ Β' 474/25/02/2014) ορίζεται ότι:

Άρθρο 8 Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται.

Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του [άρθρου 48](#) του ν.[2238/1994](#) όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.[4172/2013](#) ή στην παραγράφου 4 του [άρθρου 21](#) του ν.[4172/2013](#) για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

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 στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1259/2014 ορίζεται:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας, σας παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ', και ε', της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. [4174/2013](#) (ΦΕΚ Α'170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000.

1. Αν ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

- υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και
- επενδυτικά προϊόντα (μετοχές, ομόλογα, γeros έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και
- ακίνητα

και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.).

Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα).

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως.

Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στις 31/12/1999 στο σύνολο τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη "Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης".

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

- από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,
- θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών, κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).

Επισημαίνονται τα εξής:

- στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα, αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο ελεγχόμενος, θα πρέπει να

προσκομίζει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο),

- αν ο ελεγχόμενος αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στις 31/12/1999 επενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.)

Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον ελεγχόμενο (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» / «Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων».

- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων,

- κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

2. Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ 1270/24/12/2013. Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων.»

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ 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, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στους προσφεύγοντες, δυνάμει των με αριθ./2018 και/2018 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, αιτία των ως άνω εντολών αποτέλεσε η με αριθμό Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2016 και Ρ.Β./2016 προκαταρκτική εξέταση που διέταξε ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος, σε βάρος των προσφευγόντων, με την οποία 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.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ως άνω ελέγχου, όπως καταγράφεται στην από 28/12/2018 έκθεση φορολογίας εισοδήματος, ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος έγινε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας.

Εν προκειμένω, ο **έλεγχος προέβη σε** σύγκριση των διαθέσιμων εσόδων με τα διαθέσιμα κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν (πίνακες Ι και ΙΙ σελ. 2-4) στη χρήση 2012, από την οποία προέκυψε αρνητική διαφορά καθώς το σύνολο των πηγών κεφαλαίων/εσόδων ποσού **994.986,44€** δεν καλύπτει το σύνολο των

αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων που ανέρχεται σε **1.111,395,30 €**. Συνεπώς για τη χρήση 2012, ο έλεγχος έκρινε ότι προέκυψε αρνητική διαφορά ύψους - **116.408,86€**. Η διαφορά αυτή 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 θεωρείται φορολογητέο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών προσαυξάνοντας το εισόδημα που δηλώθηκε κατά το ίδιο οικονομικό έτος και επιμερίζεται κατά 50% σε έκαστο σύζυγο.

Ως προς τους ισχυρισμούς α) περί Μη ορθής Κατάστασης Προσδιορισμού Κεφαλαίου του ελέγχου, β) περί ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και γ) περί επανακατάθεσης ποσών από προηγούμενες αναλήψεις του 2011.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι το υπόλοιπο κεφάλαιο τους την 31/12/2011 ανέρχεται σε **175.412,00€ και εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε αρνητικό κεφάλαιο ύψους **-159.181,21€**.**

Επειδή, ομοίως οι προσφεύγοντες επικαλούνται αναλήψεις μετρητών από λογαριασμούς του προσφεύγοντος και επανακατάθεσή τους. Συγκεκριμένα, επικαλούνται ότι από τον υπ' αριθ. IBAN λογαριασμό της, ο προσφεύγων πραγματοποίησε αναλήψεις συνολικού ποσού 44.787,96€ το διάστημα Νοέμβριο – Δεκέμβριο του 2011 και εν συνεχεία το επανακατάθεσε σε επόμενες χρονικές περιόδους εντός του έτους 2012. Οι επανακαταθέσεις αποδεικνύονται πλήρως από το cd του ελέγχου.

Επειδή, προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού τους, καταρτίζουν νέα κατάσταση προσδιορισμού κεφαλαίου που σχηματίζεται από δηλωθέντα εισοδήματά τους και λοιπά χρηματικά ποσά ετών 2000 – 2011.

Από την επεξεργασία της ως άνω κατάστασης προκύπτει ότι οι προσφεύγοντες αφού έλαβαν υπόψη τους:

Α) τα τραπεζικά υπόλοιπα τους, την **31/12/1999**, ύψους **509.966,26€**, σύμφωνα με την από 15/03/2016 βεβαίωση της και

Β) την αξία αποτίμησης των μετοχών του προσφεύγοντος, την 31/12/1999, ύψους **77.898,90€**, σύμφωνα με την από 11/3/2016 βεβαίωση της

προσδιόρισαν τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο την 31/12/2011 ως εξής:

	Υπόχρεου	Συζύγου	Συνολικό Ποσό
Διαθέσιμο Υπόλοιπο	-473.043,59€	648.887,17€	175.843,58€

Επειδή, το ως άνω ποσό των 77.898,90€ δεν γίνεται δεκτό καθώς πέρα του ότι η αξία αποτίμησης είναι ενδεικτική της συγκεκριμένης ημέρας (31/12/1999), οι μετοχές λαμβάνονται υπόψη κατά την πώλησή τους (ΠΟΛ. 1259/2014).

Επειδή, κατά τα λοιπά, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι η κατάσταση προσδιορισμού κεφαλαίου που κατάρτισαν οι προσφεύγοντες είναι ορθή προκύπτει συνολικό διαθέσιμο εισόδημα την 31/12/2011 ως κάτωθι:

	Ποσά σε €
Διαθέσιμο οικογεν. εισόδημα βάσει κατάστασης που επικαλούνται οι προσφεύγοντες	175.843,58€
Μείον αξία αποτίμησης μετοχών	77.898,90€
Συνολικό διαθέσιμο εισόδημα την 31/12/2011 βάσει κατάστασης που επικαλούνται οι προσφεύγοντες	97.944,68 €

Επειδή, το συνολικό διαθέσιμο εισόδημα την 31/12/2011 ανέρχεται σε **97.944,68€**, το οποίο ποσό συγκρινόμενο, **υπολείπεται** του συνόλου των τραπεζικών καταθέσεων των προσφευγόντων την 31/12/2011, οι οποίες ανέρχονται σε **668.150,27€**, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1259/2014, δεν απομένουν διαθέσιμα μετρητά προς επίκληση την 31/12/2011, και οι σχετικοί ισχυρισμοί τους είναι αβάσιμοι.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ανακριβούς και λανθασμένου πίνακα τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας
Επειδή, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, σε κανένα υπόμνημά τους, οι προσφεύγοντες δεν επικαλέστηκαν την ύπαρξη ανείσπρακτων οφειλών την 31/12/2011, από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, προκειμένου ο έλεγχος να ελέγξει τον ισχυρισμό τους.

Επειδή, με τη υπό κρίση προσφυγή και στη συνέχεια με το δεύτερο υπόμνημά τους, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι **Στη στήλη Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ/ΕΣΟΔΩΝ** στο **No 11. Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων** πρέπει να προστεθεί το πόσο των **89.013,26€ (=65.765,34€ (προσφυγή) +23.247,92€ (β' υπόμνημα))** ήτοι το ποσό των απαιτήσεων από εκδοθέντα Τ.Π.Υ και Α.Π.Υ. του προσφεύγοντος έως τις 31/12/2011. Από το ως άνω ποσό αποδεδειγμένα εισπράχθηκε εντός του έτους 2012 το ποσό των **60.915,46€ (=54.135,46€ (προσφυγή)+6.78,00€ (β' υπόμνημα))** Στη **στήλη ΙΙ. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ /ΕΣΟΔΩΝ** στο **No13. Αυξήσεις Λογαριασμών Εισπρακτέων** πρέπει να προστεθεί το ποσό των **39.001,88€ (=20.196,96€ (προσφυγή)+18.804,92€ (β' υπόμνημα))**, ήτοι το πόσο των απαιτήσεων από τα οφειλόμενα Τ.Π.Υ και Α.Π.Υ. στις 31/12/2012, προς τον προσφεύγοντα.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού τους προσκομίζουν:

Α) Αναλυτικούς Πίνακες Υπολοίπων Πελατών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος την 31/12/2011 και την 31/12/2012 σύμφωνα με τους οποίους:

	31/12/2011	31/12/2012
Συνολικό Υπόλοιπο Πελατών βάσει προσφυγής	65.765,34€	20.196,96€
Πλέον υπόλοιπο πελατών με το 2° υπόμνημα	23.247,92€	18.804,92€
Σύνολο	89.013,26 €	39.001,88 €

Β) Αναλυτική κατάσταση εισπράξεων εντός του έτους 2012 που αφορούν εξόφληση υπολοίπων προηγούμενων χρήσεων, σύμφωνα με την οποία εισέπραξε συνολικό ποσό 54.135,46€.

	Εισπράξεις 2012
Συνολικές εισπράξεις βάσει προσφυγής	54.135,46€
Πλέον εισπράξεις πελατών βάσει 2^ο υπομνήματος	6.780,00€
Σύνολο	60.915,46 €

Μεταξύ άλλων πελατών αναφέρονται και οι κάτωθι:

Πίνακας 1

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Υπόλοιπο την 31/12/2011 (α)	Εισπράξεις εντός του 2012 που αφορούν στο 2011 (β)
.....	8.968,50€	7.136,00€
.....	9.220,00€	9.220,00€
.....	4.394,00€	2.450,00€
.....	1.931,25€	1.931,25€
.....	9.832,65€	7.111,66€
.....	5.728,31€	3.020,00€
ΣΥΝΟΛΟ Α΄ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ	40.074,71 €	30.868,91€
.....	12.204,00	4.180,00
.....	6.602,00	2.600,00
ΣΥΝΟΛΟ Α΄ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ	18.806,00	6.780,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	58.880,71	37.648,91€

Γ) Αναλυτικές καρτέλες ανά πελάτη της επιχείρησης του, η οποία τηρεί βιβλία β΄ κατηγορίας (εσόδων – εξόδων), από τις οποίες προκύπτουν τα υπόλοιπα των πελατών του την 31/12/2011, η αναλυτική κίνηση του κάθε πελάτη (εισπράξεις /τιμολογήσεις εντός της χρήσης 2012) καθώς και το υπόλοιπο την 31/12/2012.

Δ) Φωτοαντίγραφα εκδοθέντων Α.Π.Υ. και Τ.Π.Υ. της χρήσης 2012.

Ε) Φωτοαντίγραφα αποδείξεων είσπραξης για τα εισπραχθέντα ποσά εντός του έτους 2012.

Επειδή, επιπροσθέτως με τα με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ** **ΕΙ 2019/03-04-2019** και **ΔΕΔ** **ΕΙ 2019ΕΜΠ/15-04-2019** Υπομνήματα τους προσκομίζουν επικυρωμένα φωτοαντίγραφα θεωρημένων σελίδων των βιβλίων απογραφών & ισολογισμών των κάτωθι πελατών τους, που τηρούσαν βιβλία γ΄ κατηγορίας, από τα οποία προκύπτει το υπόλοιπο που του όφειλαν την **31/12/2011**, όπως αυτό παρουσιάζεται στο λογαριασμό 50.00 προμηθευτές εσωτερικού, που τηρεί ο κάθε πελάτης:

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

ΠΕΛΑΤΗΣ	ΑΦΜ	Λ/σμος Γ.Λ.	Υπόλοιπο	
----------------	------------	--------------------	-----------------	--

.....	.....	.....	8.968,50	.....
.....	.....	.....	9.220,00	.....
.....	.....	.....	4.394,00	.....
.....	.....	.....	1.931,25	.....
.....	.....	.....	5.728,31	.....
.....	.....	.....	9.832,65	.....
ΣΥΝΟΛΟ	Α'		40.074,71€	
υπομνήματος				
.....	.....	.....	12.204,00	.....
.....	.....	.....	6.602,00	.....
ΣΥΝΟΛΟ	Α'		18.806,00€	
υπομνήματος				
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ			58.880,71€	

Επειδή, από την εξέταση των ως άνω προσκομισθέντων στοιχείων και κυρίως των εγγράφων που προσκομίστηκαν με τα προαναφερόμενα υπόμνηματά τους, τεκμηριώνεται επαρκώς η ύπαρξη απαιτήσεων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος από ανείσπρακτά υπόλοιπα πελατών του, την **31/12/2011**, ύψους **ποσού 58.880,71€** (όπως προκύπτει από τις θεωρημένες σελίδες του βιβλίου απογραφών των πελατών του προσφεύγοντος και ταυτίζεται με τις αναλυτικές καρτέλες της επιχείρησης του, πίνακας 1 στήλη α και πίνακας 3). Από το ως άνω υπόλοιπο οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι εισέπραξαν μέσα στην ελεγχόμενη χρήση 2012, ποσό **37.648,91€** (όπως προκύπτει από τον πίνακα 1 στήλη β), από όλα δε τα προαναφερόμενα έγγραφα, συνδυαστικώς εκτιμωμένων, ο ισχυρισμός τους **γίνεται δεκτός** και το εν λόγω ποσό των **37.648,91€** με την παρούσα απόφαση προστίθεται στη **στήλη Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ/ΕΣΟΔΩΝ** στο **No 11. Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.**

Επειδή, οι προσφεύγοντες στον έλεγχο δεν επικαλέστηκαν ανείσπρακτο υπόλοιπο πελατών την 31/12/2011, με την υπό κρίση προσφυγή επικαλέστηκαν υπόλοιπο ύψους 65.765,34€ και με το δεύτερο υπόμνημα τους υπόλοιπο ύψους 89.013,26€.

Επομένως, για το ανείσπρακτο υπόλοιπων των λοιπών πελατών του, την 31/12/2011, που στην πλειοψηφία τους τηρούν βιβλία β' κατηγορίας, ύψους 19.469,70€ (=89.013,26- 10.662,85- 58.880,71), και για το οποίο δεν έχουν προσκομιστεί στοιχεία από τους αντισυμβαλλόμενους, δεν δύναται να προκύψει ασφαλές συμπέρασμα, και απορρίπτεται ως αναπόδεικτο.

Επειδή, ομοίως, από τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει τιμολόγια προς τον ΟΑΕΔ τα οποία αφορούν επιδοτήσεις –επιχορηγήσεις, το δε ανείσπρακτό υπόλοιπο του ΟΑΕΔ την 31/12/2011 ανέρχεται στο ποσό των 10.662,85€.

Επειδή, το εν λόγω ποσό έχει συμπεριληφθεί στον κωδικό 282 «λοιπά έσοδα παροχής υπηρεσιών» του εντύπου Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. Έτους 2012 και έχει φορολογηθεί.

Επειδή, ο έλεγχος απέρριψε τον εν λόγω ισχυρισμό διότι «δεν πρόκειται για πραγματικές καταβολές χρημάτων – ούτε υπάρχουν πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς από τον ΟΑΕΔ- αλλά πρόκειται για μικρότερη καταβολή εισφορών στο ΙΚΑ».

Επειδή, όμως, από τα προσκομισθέντα στοιχεία **προκύπτει ότι** η εξόφληση των ως άνω τιμολογίων πραγματοποιήθηκε από τον ΟΑΕΔ με κατάθεση στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό των προσφευγόντων που τηρούν στην, ποσού 3.340,00€ την 12/4/2012 και ποσού 6.288.70€ την 18/10/2012.

Επειδή, βάσει των ως άνω, με την παρούσα απόφαση ο ισχυρισμός τους **γίνεται δεκτός** και το εν λόγω ποσό των **9.628,70€** με την παρούσα απόφαση προστίθεται στη στήλη Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ/ΕΣΟΔΩΝ στο No 11. Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

Επειδή, επιπροσθέτως, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι Στη στήλη Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ/ΕΣΟΔΩΝ στο No 1 Υπόλοιπα Χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης_πρέπει να προστεθεί το πόσο των **13.669,42€ (8.322,40+5.347,02)** το οποίο αφορά το ΦΠΑ των Τ.Π.Υ και Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν προηγούμενα έτη και εισπράχθηκαν εντός του έτους 2012, συνολικού ποσού **60.915,46€**. Επιπλέον πρέπει να προστεθεί το πόσο των **1.981,27€** το οποίο αφορά το ΦΠΑ των Τ.Π.Υ και Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν προηγούμενα έτη και δεν έχει εισπραχθεί εντός του έτους 2012. Το ΦΠΑ αυτό (**13.669,42€ +1.981,27€**) είχε εξοφληθεί εμπρόθεσμα παρά το αποδεδειγμένο γεγονός ότι δεν είχε εισπραχθεί, μειώνοντας αντίστοιχα τα χρηματικά διαθέσιμα. Αντίστοιχα, Στη **στήλη II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ /ΕΣΟΔΩΝ στο No1. Υπόλοιπα Χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην λήξη της ελεγχόμενης χρήσης** πρέπει να προστεθεί το ποσό των **3.583,29€**, το οποίο αφορά το ΦΠΑ που αναλογεί στα ανείσπρακτα υπόλοιπα της 31/12/2012.

Επειδή, στα ανείσπρακτα υπόλοιπα πελατών, την 31/12/2011, ποσού 89.013,26€ περιλαμβάνεται και το ΦΠΑ που αναλογεί στην αμοιβή του προσφεύγοντος.

Επειδή, από το ως άνω ποσό των 89.013,26€, με την παρούσα απόφαση κρίθηκε ότι ποσό ύψους 51.286,76€ (=37.648,91+13.637,85), όπως αναλυτικά έχει αναφερθεί στον ως άνω ισχυρισμό, προστίθεται στη στήλη Ι.

Επειδή, με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ, το ΦΠΑ των εκροών συμψηφίζεται με το ΦΠΑ των εισροών (δαπανών/ αγορών) προκειμένου να προσδιορισθεί το τελικό ποσό του ΦΠΑ προς καταβολή.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή, επιπροσθέτως, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι Στη στήλη Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ/ΕΣΟΔΩΝ πρέπει να προστεθεί το ποσό των **8.000,00€** που αφορά εισπραχθέντα μισθώματα εντός του 2012 από ληξιπρόθεσμα μισθώματα οφειλόμενα από την μισθώτρια εταιρεία, τα οποία έχουν ήδη δηλωθεί και φορολογηθεί τη χρήση 2011.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών τους προσκομίζουν σχετική υπεύθυνη δήλωση του νόμιμου εκπρόσωπου της μισθώτριας εταιρείας σύμφωνα με την οποία:

«Είμαι διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας Η εταιρεία είναι μισθώτρια από το έτος 2002 ενός ακινήτου - καταστήματος επί της οδού, ιδιοκτησίας από το έτος 2007 Το μηνιαίο μίσθωμα είχε συμφωνηθεί στο ποσό των 1.255€. πλέον χαρτοσήμου. Λόγω της οικονομικής κρίσης η εταιρεία είχε πτώση εργασιών και για αυτό υπήρχε οφειλή οκτώ (8) ληξιπρόθεσμων οφειλομένων μισθωμάτων, πλέον χαρτοσήμου 3,6%. Για το λόγο αυτό από τον Νοέμβριο 2011 και εφεξής συμφωνήθηκε

με τον ιδιοκτήτη η μείωση του μηνιαίου μισθώματος στο ποσό των 800€ με την προϋπόθεση εξόφλησης σταδιακά εντός του επόμενου έτους, των οφειλομένων οκτώ μισθωμάτων. Σε εκτέλεση της συμφωνίας αυτής, η εταιρεία εντός του 2012 σταδιακά κατέβαλε στον ιδιοκτήτη μέρος του άνω ποσού των ληξιπρόθεσμων μισθωμάτων, ύψους 8.000€. Τα υπόλοιπα καταβλήθηκαν εντός του έτους 2013».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το ακίνητο επί της οδού είναι ιδιοκτησίας του ανήλικου (κατά το κρινόμενο οικον. έτος) γιού των προσφευγόντων,, ΑΦΜ:, (Ημερομ. Γέννησης: 11/06/1995) το εισόδημα δε από την ενοικίαση του εν λόγω ακινήτου συνολικού ποσού 14.589,25 έχει συμπεριληφθεί στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2012 του, και επομένως έχει φορολογηθεί.

Επειδή, συγκεκριμένα από το Ε2 αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων οικον. έτους 2012 προκύπτει ότι η ως άνω μισθώτρια εταιρεία: από 1/1-31/3/2011 κατέβαλε μηνιαίο μίσθωμα ποσού 1.255,00€, από 1/4 -31/10/2011 ποσού 1.317,75€ και από 1/11- 31/12/2011 ποσού 800,00€.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος στη σειρά 13 Λοιπές περιπτώσεις εσόδων στη στήλη Ι έχει συμπεριλάβει το ποσό των 13.139,36€, το οποίο αφορά εισοδήματα των παιδιών τους 4.247,00 και 8.892,36, ήτοι συνολικά 13.139,36€, γιατί είναι συνδικαιούχοι σε ορισμένους λογαριασμούς και κατατίθενται σε αυτούς και δικά τους εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων.

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι καταβολές των εν λόγω μισθωμάτων επί σειρά ετών δεν είχαν καταβληθεί μέσω του τραπεζικού συστήματος αλλά είχαν καταβληθεί με μετρητά.

Επειδή, από την έκθεση απόψεων της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι δεν υφίσταται κατάθεση από την μισθώτρια εταιρεία στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς στις χρήσεις 2011, 2012 και 2013, σύμφωνα με τα δεδομένα του ηλεκτρονικού αρχείου συναλλαγών που είχε στη διάθεση της.

Επειδή, η μισθώτρια εταιρεία τηρεί βιβλία β' κατηγορίας και επομένως οι προσφεύγοντες δεν δύνανται να προσκομίσουν στοιχεία από τα βιβλία της (πέρα της υπεύθυνης δήλωσης που προσκομίζουν) προκειμένου να αποδείξουν την ακριβή ημερομηνία καταβολής των ενοικίων.

Επειδή, βάσει των ως άνω, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων γίνεται δεκτός ως εύλογος και επαρκώς τεκμηριωμένος και ως εκ του τούτου το ποσό των 8.000,00€ με την παρούσα απόφαση προστίθεται στη στήλη Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ/ΕΣΟΔΩΝ στο № 11. Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

Επειδή, κατόπιν όλων των ως άνω, ο πίνακας τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας των προσφευγόντων (source and application of funds methods) διαμορφώνεται ως εξής:

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01-31/12/2012	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01-31/12/2012
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	628.864,77	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	768.040,01

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).	0,00	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).	0
3. Ακαθάριστα έσοδα	56.411,08	3. Επαγγελματικές/ επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	40.633,11
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα (ΑΤΟΜΙΚΗ)	206.391,24	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές (ΣΤ' ΠΗΓΗΣ)	56.792,30	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/ επαγγελματικών)	11.208,88
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		6. Αγορές μετοχών	45.538,68
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	25.687,91
8. Ποσό επιστροφής φόρου	13.257,04	8. Αμοιβές προσωπικού και εργοδοτικές εισφορές	117.904,62
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	7.164,58	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες – Εισφορές σε Ταμεία	8.860,06
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά παρακρατούμενων φόρων	47.815,28
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτεών	55.277,61	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	30.666,30
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	

		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	13.139,36	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
14. Εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις		15. Έξοδα για νοσηλεία	15.040,45
15. Αποζημίωση	12.966,07	16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
16. Καθαρά κέρδη από εταιρείες - Μερίσματα			
ΣΥΝΟΛΟ	1.050.264,05	ΣΥΝΟΛΟ	1.111.395,30

III ΥΠΟΛΟΙΠΟ	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/ κεφαλαίων	994.986,44	1.050.264,05
Διαθέσιμα έσοδα/ κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	1.111.395,30	1.111.395,30
Υπόλοιπο	-116.408,86	- 61.131,25

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι τα εισοδήματα της προσφεύγουσα για τη χρήση του 2012, είχαν υπαχθεί στις διατάξεις περί αυτοελέγχου/αυτοπεραίωσης του άρθρου 79 του ν.3842/2010.

Επειδή, ο έλεγχος για την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας έλαβε υπόψη μεταξύ άλλων τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, χωρίς περαιτέρω έλεγχο των βιβλίων και των εκδοθέντων στοιχείων της.

Επομένως, ο ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι υφίστανται αυθαίρετο καταλογισμό και πλημμελή αιτιολογία σχετικά με τον ισομερή 50% προσδιορισμό της δήθεν προσαύξησης περιουσίας τους. Συγκεκριμένα, το κρινόμενο έτος η προσφεύγουσα επικαλείται ότι απασχολείτο με σύμβαση έμμισθης εντολής νομικού συμβούλου στην εταιρεία και ο έλεγχος με παντελώς πλημμελής, αναπόδεικτη και μη εμπειριστατωμένη κρίση προέβη σε επιμερισμό 50% της δήθεν προσαύξησης.

Επειδή, από την υποβληθείσα με αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2013 προκύπτει ότι: ο προσφεύγων έχει δηλώσει καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ύψους 41.649,89€ και η προσφεύγουσα έχει δηλώσει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 56.792,30€ και από ελευθέριο επάγγελμα ύψους 13.172,68€.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1050/2014 που στο άρθρο 8 ορίζει ότι: «Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.» ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι νόμω βάσιμος και το ποσό των 47.493,40€ επιμερίζεται ως κάτωθι:

	Προσφεύγων	Προσφεύγουσα	Σύνολο
Δηλωθέντα εισοδήματα από επιχειρηματικές δραστηριότητες	41.649,89	13.172,68	54.822,57
Εισόδημα άρθρου 48 του ν.2238/1994	46.442,73	14.688,52	61.131,25

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/12/2018 έκθεση ελέγχου εφαρμογής φορολογίας εισοδήματος των διατάξεων του ν. 2238/1994 του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, κατόπιν της εξέτασης όλων των ισχυρισμών των προσφευγόντων, η διαφορά φορολογητέας ύλης και η εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο 29 του ν.3986/2011) με την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2013 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2012 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
			(Διορθωτικός προσδιορισμός)				
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα							0,00
Γ. Από κινητές αξίες							0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	41.649,89		41.649,89		41.649,89		0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες		56.792,30		56.792,30		56.792,30	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρο 48§3 του ν.2238/1994		13.172,68	58.204,43	71.377,11	46.442,73	27.861,20	61.131,25
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							0,00
Συνολικό εισόδημα	41.649,89	69.964,98	99.854,32	128.169,41	88.092,62	84.653,50	61.131,25
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							0,00
Υπόλοιπο	41.649,89	69.964,98	99.854,32	128.169,41	88.092,62	84.653,50	61.131,25

Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							0,00
Άθροισμα	41.649,89	69.964,98	99.854,32	128.169,41	88.092,62	84.653,50	61.131,25
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	150		150		150		0,00
Φορολογητέο εισόδημα	41.499,89	69.964,98	99.704,32	128.169,41	87.942,62	84.653,50	61.131,25

ΧΡΗΣΗ	2012		
	Προσφεύγων	Προσφεύγουσα	Σύνολο
Εισόδημα από ακίνητα			
Από εμπορικές επιχειρήσεις	41.649,89		
Από μισθωτές υπηρεσίες		56.792,30	
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρου 48§3 του ν.2238/1994	46.442,73	27.861,20	
Αυτοτελώς φορολογ. ποσά	3.519,13	3.519,13	
Φόρος αυτοτελ. Φορολογ. ποσών	391,01	391,01	
Συνολικό εισόδημα επιβολής εισφοράς	92.002,76	88.563,64	
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγ.	3%	3%	
Εισφορά	2.760,08	2.656,91	5.416,99
Ποσό εισφοράς που έχει βεβαιωθεί βάσει δήλωσης	911,20	2.216,25	3.127,45
Καταλογισθείσα Εισφορά βάσει ΔΕΔ	1.848,88	440,66	2.289,54

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:** και της, **ΑΦΜ:** και την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./28-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012) και της υπ' αριθμ./28-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011 οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Οικονομικό έτος 2013 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2012)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	47.602,01 €	24.541,25 €
Πρόσθετος φόρος	44.303,19 €	23.019,69 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	91.905,21 €	47.560,94 €
----------------------------	--------------------	--------------------

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Εισφορά αλληλεγγύης Ν.3986/2011	6.306,31 €	2.289,54 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.