



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 26/06/2020

Αριθμός απόφασης: **1289**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2017, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 2.439,30 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 1.219,65 €, ήτοι συνολικό ποσό 3.658,95 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές στο ποσό των 94.458,17 €, έναντι του δηλωθέντος 85.319,43 €. Συγκεκριμένα, η εν λόγω διαφορά προέκυψε κατόπιν διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές και ειδικότερα με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προβαλλόμενης πράξεως, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη και μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου ως προς τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής της επιχείρησης με την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου και του εντεύθεν καταλογισμού ΦΠΑ, καθόσον τα βιβλία της κρίθηκαν ακριβή και επαρκή και συνεπώς ο έλεγχος υποχρεούται να αναγνωρίσει τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.
- Εσφαλμένος ο προσδιορισμός των εσόδων σε συνάρτηση με τη ρευστότητα της ελεγχθείσας χρήσης. Παράνομη η εφαρμογή τεχνικών ελέγχου έμμεσου προσδιορισμού κατά παρέκκλιση από το πεδίο εφαρμογής της οικείας ΠΟΛ. 1050/2014. Το ύψος των δηλωθεισών δαπανών δεν αποτελεί ένδειξη ρευστότητας της επιχείρησης και απόκρυψης εσόδων της ατομικής επιχείρησης. Δικαιολογημένη η ζημία που εμφάνισε η επιχείρηση.
- Η εν πάση περιπτώσει εσφαλμένη συσχέτιση της κατά τον έλεγχο δήθεν αποκρυβείας ύλης με την άσκηση της οικονομικής της δραστηριότητας και η εντεύθεν υπαγωγή της σε εσφαλμένες διατάξεις νόμου οδηγεί σε ακύρωση της πράξεως.

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 εν συνεχεία κατ' εξουσιοδότηση των ανωτέρω, εκδόθηκε η Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013 «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων» στην οποία ορίζεται:

«Ορίζουμε το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα:

- της ανάλυσης ρευστότητας (source and application of funds method),
- της καθαρής θέσης (net worth method) και
- των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)

Οι ανωτέρω τεχνικές εφαρμόζονται στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου για τον προσδιορισμό του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος στις περιπτώσεις που α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία), β) πραγματοποιούνται δαπάνες οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά ή και οικογενειακά), γ) υπάρχουν βάσιμες υποψίες ή πληροφορίες ότι το πραγματικό εισόδημα είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν.

Επειδή με την Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1171/2013 «Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων» ορίζεται: «Με την απόφαση ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013, όπως δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ.1136/Β'/10-5-2013 και ΦΕΚ.1199/Β'/16-5-2013, καθορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου παράλληλα με τις ισχύουσες διατάξεις περί τακτικού ελέγχου του ΚΦΕ. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προκειμένου να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα, αξιοποιούν κάθε στοιχείο ή πληροφορία που διαθέτει η υπηρεσία ή μπορεί να συλλεχθεί για τον φορολογούμενο τον/την σύζυγο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτών και το οποίο μπορεί να αφορά κάθε μορφή εσόδων ή δαπανών. Σκοπός είναι να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο το πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου το οποίο είτε έχει αναλωθεί σε αγορές και δαπάνες ή έχει χρησιμοποιηθεί προκειμένου να προσαρτηθεί η περιουσιακή του κατάσταση.».

Επειδή με την Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1270/2013 «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου» 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
- 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 ...
- 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.
- 11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.
- 12) Η αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων
- 13) Οι λοιπές περιπτώσεις εσόδων.

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 ...
 - 6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας
 - 7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης).
 - 8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο).
 - 9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες
 - 10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής.
 - 11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών).
 - 12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών...
 - 13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών...
 - 14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.
 - 15) Η μείωση προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών...
 - 16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων...
- 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 άρθρο 10 της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013 , υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης.».

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

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 ορίζεται:

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

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

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

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

Επειδή σε συνέχεια και κατ' εξουσιοδότηση των ανωτέρω διατάξεων εκδόθηκε η ΠΟΛ 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν . 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού» στην οποία ορίζεται :

Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

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

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση...

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 , για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,

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

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

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 8 της ανωτέρω απόφασης ως προς την κατανομή της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης ορίζεται 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.

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 ισχυραν 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.

Επειδή με την Απόφαση της ΓΤΔΕ ΠΟΛ. 1094/2014 τροποποιήθηκε το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 (ΦΕΚ 474 τ. Β' /25-2-2014) αντικαθίσταται ως εξής:

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή, στο άρθρο 48 του ν. 2859/2000 αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.

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

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

Επειδή σύμφωνα με την πρόσφατη Εγκύκλιο 2016/31.01.2020:

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισορών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.

Επειδή στο άρθρο 9 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«2.Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.».

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

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

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

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

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της υπ' αριθ./17.07.2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, αφορμή για την έκδοση της οποίας αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./20-02-2019 πληροφοριακό δελτίο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης-Διεύθυνση Ελέγχων, στο οποίο αναφέρονται τα εξής: «.....από τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και την αναζήτηση αποδοχών-δαπανών, τα οποία προκύπτουν από τα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ για τη φορολογημένη δική σας ελεγκτικής αρμοδιότητας, με ΑΦΜ, σας ενημερώνουμε για τα κάτωθι:

Α) κατά την χρήση 2013 και κατά τα φορολογικά έτη 2014 έως και 2017, εμφανίζονται μεγάλα ποσά στους κωδικούς 425 και 413 καθώς επίσης σε κάποια από τα παραπάνω αναφερόμενα έτη εμφανίζονται ποσά στους κωδικούς 787 και 781

Β) κατά το φορολογικό έτος 2015 με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης, διαφοροποιείται η αρχική υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως προς του κωδικούς 075, 667 και 675 με αποτέλεσμα το αρχικό χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 1.222,00€ να μετατραπεί σε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 30.278,00€

Γ) κατά το φορολογικό έτος 2016, εμφανίζονται μεγάλα ποσά στους κωδικούς 075, 667 και 675 με αποτέλεσμα την δημιουργία πιστωτικού υπολοίπου ποσού 5.609,88 €, το οποίο επιστέφεται μέσω του με αρ. ΑΦΕΚ από την Δ.Ο.Υ.

Δ) κατά το φορολογικό έτος 2017, δημιουργείται πιστωτικό υπόλοιπο από την παρακράτηση φόρου, η οποία έχει δηλωθεί στον κωδικό 605 καθώς υπάρχουν καταχωρημένα μεγάλα ποσά στην

αναζήτηση αποδοχών-δαπανών στο πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ τα οποία όμως δεν έχουν αποδοθεί και δεν διασταυρώνονται με τα δηλούμενα από τους φερόμενους εκεί ως εργοδότες. Σε συνέχεια των ανωτέρω κρίνεται αναγκαίο να διερευνηθεί μεταξύ άλλων, κατά πόσο τα όσα καταγράφονται στις παραγράφους β) και γ) της παρούσας εμπίπτουν σε όσα αναφέρονται στις έγγραφες οδηγίες της Διεύθυνσης Ελέγχων με αρ.πρωτ./26-07-2018 και επιπλέον για τα έτη όπου εμφανίζονται πιστωτικά υπόλοιπα, θα πρέπει να διερευνηθεί κατά πόσο ο εκάστοτε αναγραφόμενος αριθμός τραπεζικού λογαριασμού (IBAN) ανήκει στην εν λόγω φορολογούμενη.»

Επειδή, με την υπ' αριθ./29.11.2019 Απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, η οποία επισυνάπτεται στο πρωτότυπο της οικείας έκθεσης ελέγχου, εγκρίθηκε για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των ελεγχόμενων ετών 2013 έως και 2017, της προσφεύγουσας η τεχνική ανάλυση ρευστότητας, ως καταλληλότερη μεταξύ των τριών έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 67B του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, όπως προκύπτει από την εισήγηση επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, η εν λόγω μέθοδος επιλέχθηκε από τον έλεγχο λαμβάνοντας υπόψη:

- τα δεδομένα του Φακέλου,
- τα πραγματικά γεγονότα,
- τις πληροφορίες από το ηλεκτρονικό σύστημα Elenxis της Υπηρεσίας,
- τα δεδομένα από τις υποβληθείσες δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος, όπως προκύπτουν από το ηλεκτρονικό σύστημα Taxis της Υπηρεσίας,
- τα δεδομένα από το ηλεκτρονικό αρχείο Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π., στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για το χρονικό διάστημα από 01/01/2013 – 31/12/2017,
- ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα από την άσκηση ατομικής επιχείρησης δεν αποκλίνουν σημαντικά από το εκάστοτε αφορολόγητο και εμφανίζει κατ' εξακολούθηση ζημιογόνα αποτελέσματα,
- το γεγονός ότι παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας,
- τις διατάξεις του άρθρου 67B' του Ν. 2238/94, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 4 του ν. 4038/2012 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (2.2.2012), σύμφωνα με το άρθρο 37 του ίδιου νόμου,
- τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/17.2.2014, με τις οποίες ορίστηκε το περιεχόμενο των εξής μεθόδων έμμεσων τεχνικών ελέγχου: 1) Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

2) Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου και 3) Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

- το γεγονός ότι δεν μπορεί να εφαρμοστεί η Τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, καθ' ότι η τεχνική αυτή προσδιορίζει τα έσοδα του φορολογουμένου αναλύοντας τις συνολικές καταθέσεις και τα διαθέσιμα σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς και τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα, καθόσον εν προκειμένω δεν βρίσκονται στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία, όπως λογαριασμοί που διατηρεί η προσφεύγουσα σε πιστωτικά ιδρύματα του εξωτερικού και τα χαρτοφυλάκια που αυτή διαθέτει ενώ από τα βιβλία και στοιχεία δεν δύναται να διαπιστωθούν οι διενεργηθείσες με μετρητά συναλλαγές.

- το γεγονός ότι δεν μπορεί να εφαρμοστεί η Τεχνική καθαρής θέσης του φορολογούμενου, καθ' ότι η τεχνική αυτή αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του ελεγχόμενου και προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα λαμβάνοντας υπόψη για περίοδο μεγαλύτερη ή ίση ενός ή περισσότερων ετών όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια (ενεργητικό), τις υποχρεώσεις (παθητικό), τις ατομικές και οικογενειακές δαπάνες ως και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές (ατομικά και οικογενειακά), δημιουργείται για την εφαρμογή της Πίνακας Ενεργητικού και Παθητικού για όλα τα ελεγχόμενα έτη, αλλά και το έτος βάσης (*το αμέσως προηγούμενο από το πρώτο ελεγχόμενο έτος*) που στην συγκεκριμένη υπόθεση είναι το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 1/1-31/12/2012) και ο έλεγχος δεν διαθέτει τα απαραίτητα στοιχεία για το έτος αυτό.

Συνεπώς, ο έλεγχος κατέληξε ότι η καταλληλότερη μεταξύ των τριών έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 67B του Ν.2238/1994, και του άρθρου 27 του Ν.4174/2013, είναι η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, δεδομένου ότι πρόκειται για επιτηδευματία, που στα ελεγχόμενα οικονομικά έτη απέκτησε εισοδήματα από ατομική εμπορική επιχείρηση, και η τεχνική αυτή 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. Ο έλεγχος δε, εκτίμησε ότι τα στοιχεία δαπανών (αναλώσεων κεφαλαίων) του φορολογούμενου, υπερβαίνουν τα στοιχεία εσόδων (πηγών κεφαλαίων).

Επειδή, όπως διαπιστώνεται ανωτέρω στην οικεία έκθεση ελέγχου καθώς και στα συνημμένα αυτής παρατίθενται αναλυτικά οι ισχύουσες διατάξεις καθώς και τα γεγονότα και οι περιστάσεις που αιτιολογούν την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο έλεγχος προέβη στις κάτωθι ενέργειες:

- την 02/04/2019, απέστειλε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθμ./2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού,
- την 18/04/2019 επιδόθηκε στην ίδια την προσφεύγουσα η με αρ. πρωτ./15-04-2019 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013, στην οποία ανταποκρίθηκε και προσκόμισε το μεγαλύτερο μέρος των δικαιολογητικών που της ζητήθηκε,
- την 22/07/2019 επιδόθηκε στην έδρα της η Επιστολή προς τον φορολογούμενο με τα σχετικά έντυπα προς συμπλήρωση (Έντυπο διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων την 01-01-2013 και 31-12-2017 και Ερωτηματολογίου τρόπου διαβίωσης), τα οποία εκείνη κατέθεσε συμπληρωμένα με το υπ' αριθμ./02-08-2019 έγγραφό της.

Επειδή, επίσης η προσφεύγουσα την 02/08/2019 κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ τροποποιητικές δηλώσεις φορολογικών περιόδων 2015 και 2016, σύμφωνα με τον ν. 4512/2018, με τις οποίες μηδένισε τους κωδικούς 667, 675 και 075.

Επειδή ως ανωτέρω αναφέρθηκε εφαρμόστηκε η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας (σελ. 38 κι επόμενες της οικείας έκθεσης ελέγχου) κατά την οποία προσδιορίστηκε η φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την τεχνική αυτή δημιουργήθηκε ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρήθηκε ως μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη.

Επειδή, όπως αναγράφεται στη σελίδα 40 της οικείας έκθεσης ελέγχου, στο ερωτηματολόγιο η προσφεύγουσα αναγράφει ότι έχει υποχρεώσεις προς τρίτους «προμηθευτές καταστήματος» χωρίς να αναφέρει στοιχεία και ποσά για κάθε ελεγχόμενο έτος. Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτή την εν λόγω εγγραφή, ελλείπει αποδεικτικών στοιχείων.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ύψος των δηλωθεισών δαπανών δεν αποτελεί ένδειξη ρευστότητας της επιχείρησης και απόκρυψης εσόδων της ατομικής της επιχείρησης καθώς οφείλει σημαντικά ποσά προς τρίτους (ενδεικτικά αναφέρονται: ΔΕΗ, ΕΥΔΑΠ, ΙΚΑ, προμηθευτές, Τραπεζικά Δάνεια).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που έχουν αποστείλει στη Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της χώρας, συμμορφούμενα με τις επιταγές της ΠΟΛ. 1033/2004 Απόφασης του ΓΓΔΕ, η προσφεύγουσα έχει συνάψει την 07/05/2012 –ήτοι σε χρήση προγενέστερη των ελεγχόμενων- σύμβαση καταναλωτικού δανείου, ποσού 22.000,00 €, με την και έχει καταβάλει για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση αυτού τα ποσά των 4.270,62 €, 5.062,71 €, 1.173,11 €, 400,00 € και 663,74 € στα ελεγχόμενα χρόνια. Συνεπώς, όπως σαφώς προκύπτει και από την οικεία έκθεση ελέγχου, αυτά έχουν ληφθεί υπόψη από τον παρόντα έλεγχο,

ενώ δεν προκύπτει η ύπαρξη λοιπών δανείων που έλαβε η προσφεύγουσα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις προκειμένου να καλύψει τις ζημιές που παρουσίασε από την επαγγελματική της δραστηριότητα.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή παραστατικά προκειμένου να αποδείξει ότι πράγματι οφείλει στους ανωτέρω, ενώ δεν αναφέρει ούτε καν τα ποσά που αυτή αορίστως επικαλείται ότι οφείλει.

Επειδή, ως προς την αιτίαση ότι η φορολογική αρχή δεν της ζήτησε ποτέ τα αποδεικτικά χρεών, αυτή απορρίπτεται ως **κατ' ουσίαν αβάσιμη**, αφού, εκτός των άλλων, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την 03/12/2019 το υπ' αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, με το οποίο την καλούσε να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της και να προσκομίσει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εντός είκοσι ημερών. Στο εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε, ούτε και προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό μέχρι και τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου την 27/12/2019.

Επειδή στα πλαίσια της εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς η Υπηρεσία μας απέστειλε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ. πρωτ./12.06.2020 έγγραφο με το οποίο ζητήσαμε μας διευκρινίσει ποια από τα ποσά που αναφέρονται στον πίνακα Π. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ και συγκεκριμένα στα πεδία «5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/ επαγγελματικών)» και «7. Επαγγελματικές/ επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως» οφείλονταν κατά τα ελεγχόμενα έτη και πότε αυτά εξοφλήθηκαν επισυνάπτοντας τα σχετικά αποδεικτικά. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα μέχρι και την έκδοση της παρούσας απόφασης.

Επειδή το σύνολο των δηλωθέντων ετησίων εισοδημάτων της προσφεύγουσας προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ δεν προέκυψε ούτε από τον έλεγχο αλλά ούτε και από στοιχεία της προσφεύγουσας η ύπαρξη εισοδημάτων από άλλη πηγή, ορθώς ο έλεγχος κατέταξε την προκύψασα διαφορά εισοδήματος στην κατηγορία του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, εν συνεχεία, σύμφωνα με τις ανωτέρω παρατιθέμενες Αποφάσεις κι Εγκυκλίου, ορθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν με βάση τις έμμεσες τεχνικές για τον προσδιορισμό των λοιπών φόρων και συγκεκριμένα για τον προσδιορισμό του οφειλόμενου Φ.Π.Α..

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/12/2019 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ κρίνονται βάσιμες εμπεριστατωμένες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2017.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2017- 31/12/2017:

Φ.Π.Α.:

Φόρος	2.439,30
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.219,65
Σύνολο για καταβολή	3.658,95

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**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.