



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 30/09/2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1527

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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. Την από **20/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή, της ... με **ΑΦΜ ...**, κύρια δραστηριότητα «υπηρεσίες λογιστικής, τήρησης βιβλίων και λογιστικού ελέγχου- παροχή φορολογικών συμβουλών» και διεύθυνση στην ..., κατά: α) της με αριθμό **...-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013) και β) της με αριθμό **...-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την με αριθμ. πρωτ. .../24-1-2020 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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:

- ❖ Με την υπ' αριθμ. ...-**12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 2.338,70€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 2.398,57€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 4.737,27€.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. ...-**12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 11.301,78€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 3.390,53€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 733,26€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 15.425,57€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 και στο φορολογικό έτος 2014 από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με βάση τις διατάξεις της Πολ. 1037/2005 στη χρήση 2013 και της Α. 1293/23-7-2019 στη χρήση 2014, καθώς και του αρ. 67B του ν. 2238/94 και του άρθρου 27 του ν.4174/2013, καθώς και της Πολ. 1050/17-4-2014, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Πολ. 1094/7-4-2014, κατ' εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../24-4-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Κατά την έναρξη του ελέγχου απεστάλη με συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα, η υπ' αριθμ. πρωτ. .../30-4-2019 κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και της δυνατότητας υποβολής φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με τα άρθρα 397 & 398 του ν.4512/2018, καθώς και το υπ' αριθμ. .../30-4-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του αρ.14 του Ν.4174/2013 για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου.

Η ατομική επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη περίοδο είχε ως κύρια δραστηριότητα «υπηρεσίες λογιστικής, τήρησης βιβλίων και λογιστικού ελέγχου – παροχή φορολογικών συμβουλών», και ως δευτερεύουσα δραστηριότητα το «χονδρικό εμπόριο τσιγαρόχαρτου» και το «χονδρικό εμπόριο

αλκοολούχων ποτών». Στα πλαίσια του ελέγχου, κατ' εφαρμογή της Πολ.1037/2005 και της Απόφασης 1293/2019 πραγματοποιήθηκε μεταξύ άλλων και έλεγχος προσαύξησης περιουσίας, από τον οποίο προέκυψαν πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς ως εξής:

Χρήση 2013

α/α	Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων	Ποσό καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν	Προσαύξηση Περιουσίας
1	.../011-011	GR...	2	790,00	395,00
2	.../014-014	GR...	2	4.900,00	2.450,00
ΣΥΝΟΛΟ				5.690,00	2.845,00

Χρήση 2014

α/α	Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων	Ποσό καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν	Προσαύξηση Περιουσίας
1	... / 017-017	GR...	2	13.800,00	6.900,00
2	.../011-011	GR...	2	3.540,00	1.770,00
ΣΥΝΟΛΟ				17.340,00	8.670,00

Κατόπιν της ως άνω διαπίστωσης περί ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#) και 27 του ν. [4174/2013](#), περί εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Έτσι, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου, με επιλογή της μεθόδου ανάλυσης ρευστότητας, ως καταλληλότερης μεθόδου και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την υπ'αριθμ. .../26-6-2019 επιστολή με σκοπό τη συμπλήρωση των επισυναπτόμενων εντύπων περί Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων στις ελεγχόμενες χρήσεις. Από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε **αρνητική διαφορά** μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ποσού 11.882,59€ στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 και ποσού 33.793,19€ στο φορολογικό έτος 2014, οι οποίες, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, λογίζονται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα/επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/94 και της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 της Πολ. 1050/2017, ο έλεγχος σύγκρινε το προσδιορισθέν εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων και το προσδιορισθέν εισόδημα βάσει των έμμεσων τεχνικών επιλέγοντας το μεγαλύτερο, ως εξής:

(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(ζ)	(στ) '	in)
-----	-----	-----	-----	-----	-----	--------	-----

Χρήση	Συνολικό φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών	Προσαύξηση περιουσίας	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης Ελέγχου
2013	0,00	11.882,59	11.882,59	2.845,00	2.845,00	11.882,59	11.882,59

(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(ς)	(ζ)	(η)
Χρήση	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών	Προσαύξηση περιουσίας	Συνολικό ' φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης Ελέγχου
2014	2.415,36	33.793,19	36.208,55	8.670,00	11,085,36	36.208,55	33.793,19

Στη συνέχεια, στις 14-11-2019 ο έλεγχος επέδωσε το υπ' αριθμ. .../13-11-2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού του εισοδήματος, επί του οποίου η προσφεύγουσα κατέθεσε το υπ' αριθμ. .../28-11-2019 υπόμνημά της, υποστηρίζοντας ότι το σύνολο των καταθέσεων στις ελεγχόμενες χρήσεις διαφοροποιείται και διαμορφώνεται σε 214,76€ την 1/1/2013 και 684,43€ την 1/1/2014, προσκομίζοντας στοιχεία με τα υπόλοιπα των τραπεζικών της λογαριασμών την 1/1 κάθε έτους, ενώ στα παραπάνω ποσά θα πρέπει να προστεθεί και η εξαγορά του ασφαλιστηρίου ζωής της ... Ασφαλιστικής, αξίας 2.430,50€.

Περαιτέρω, προσκόμισε το υπ' αριθμ. .. γραμμάτιο της ... Τράπεζας, με το οποίο αιτιολόγησε την κατάθεση των 790,00€ στη χρήση 2013, του υπ' αριθμ. GR... τραπεζικού λογαριασμού της

Επίσης, η προσφεύγουσα αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος βάσει της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας και την αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης πηγές κεφαλαίων/ εσόδων και της στήλης ανάλωση κεφαλαίων, επικαλείται τον προσκομιζόμενο πίνακα ανάλωσης παρελθόντων ετών, από τον οποίο προκύπτει ότι είχε τους αναγκαίους πόρους από το παρελθόν για να προβεί στις επικαλούμενες από τον έλεγχο δαπάνες.

Σε απάντηση του ως άνω υπομνήματος, ο έλεγχος απέρριψε το επιχείρημα της αύξησης μετρητών από την εξαγορά του ασφαλιστηρίου της ... Ασφαλιστικής, καθώς η σχετική επιταγή με αξία 2.406,19€ είχε ήδη συμπεριληφθεί στα υπόλοιπα των τραπεζών (κατατέθηκε στις 23/7/2013 στον υπ' αριθμ. GR... λογαριασμό), ενώ δέχτηκε ως υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών κατά την έναρξη των ελεγχόμενων χρήσεων, τα ποσά, όπως αυτά απεικονίζονται στα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών. Επίσης, δέχθηκε την αιτιολόγηση της προαναφερθείσας κατάθεσης των 790,00€ στη χρήση 2013 και τροποποίησε την προσαύξηση περιουσίας ως εξής:

Χρήση 2013

α/α	Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων	Ποσό καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν	Προσαύξηση Περιουσίας
-----	-------------------------	---------------------	-------------------	---	-----------------------

1	../011-011	GR...	2	0,00	0,00
2	../014-014	GR..	2	4.900,00	2.450,00
ΣΥΝΟΛΟ				4.900,00	2.450,00

Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό περί διαθέσιμου κεφαλαίου – διαθέσιμα μετρητά, βάσει του προσκομιζόμενου πίνακα ανάλωσης, αυτός δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, καθώς προέκυψε με τεκμαρτό τρόπο. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα δεν δήλωσε την ύπαρξη μετρητών, στα επισυναπτόμενα στην υπ' αριθμ. .../26-6-2019 επιστολή, έντυπα δήλωσης Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων.

Ωστόσο, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των πραγματικών διαθέσιμων εισοδημάτων, βάσει των δηλωθέντων εισοδημάτων της προσφεύγουσας στις χρήσεις 2003 – 2014, αφαιρουμένων των πραγματικών δαπανών, όπως αυτές προκύπτουν από στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η ελεγκτική υπηρεσία. Σύμφωνα με αυτόν, η προσφεύγουσα την 1/1/2013 είχε διαθέσιμα μετρητά 3.550,48€, ενώ την 1/1/2014 δεν είχε καθόλου διαθέσιμα μετρητά, γεγονός που δέχθηκε ο έλεγχος. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος τροποποίησε στον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας, στη στήλη πηγές κεφαλαίων/έσοδα, τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών και το υπόλοιπο των διαθέσιμων μετρητών και προσδιόρισε το εισόδημα ως εξής:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2013	2014	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2013	2014
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	152,39	342,59	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	342,69	797,42
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	3.550,48	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00

3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0,00	0,00	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	11.873,99	40.349,14	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	0,00	0,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	0,00	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	0,00	0,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	18.806,00	68.676,55
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00	7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	4.822,51	7.517,77
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	0,00	0,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	0,00	0,00
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	217,61	363,17
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	0,00	0,00
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	2.415,36	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00

	0,00	0,00	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00	0,00
	0,00	0,00	15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00
	0,00	0,00	16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	15.576,86	43.107,09	ΣΥΝΟΛΟ	24.188,81	77.354,91
II. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 2013	ΧΡΗΣΗ 2014			
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	15.576,86	43.107,09			
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	24.188,81	77.354,91			
Υπόλοιπο	-8.611,95	-34.247,82			

Στη συνέχεια, σύγκρινε το προσδιορισθέν εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων και το προσδιορισθέν εισόδημα βάσει των έμμεσων τεχνικών επιλέγοντας το μεγαλύτερο, ως εξής:

(α>	(β)	<Υ>	(6)	(ε)	«1	(στ)	(Π)
Χρήση	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών	Προσαύξηση περιουσίας	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης Ελέγχου
2013	0,00	8.611,95	8.611,95	2.450,00	2.450,00	8.611,95	8.611,95

(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(ζ)	(στ)	(η)
Χρήση	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών	Προσαύξηση περιουσίας	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης Ελέγχου
2014	2.415,36	34,247,82	36.663,18	8.670,00	11.085,36	36.663,18	34.247,82

Με την από **20-1-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου. Υπέρβαση εξουσίας. Η προσφεύγουσα δεν υπάγεται στις αποκλειστικώς αναφερόμενες περιπτώσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όπως αυτές περιοριστικά απαριθμούνται στο άρθρο 3 της Πολ.1050/2014
2. Έλλειψη αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
3. Παράβαση ουσιώδους τύπου και έκνομος φορολογικός έλεγχος. Ουδέποτε κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. .../3-10-2019 τροποποιητική εντολή ελέγχου, όπως ορίζεται στην Πολ.1073/2018. Ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθμ...-4-2019 αρχική εντολή ελέγχου, την οποία ανακάλεσε σιωπηρώς και τροποποίησε το περιεχόμενό της με τη μεταγενέστερη υπ' αριθμ. .../1/3-10-2019 εντολή, το κείμενο και το περιεχόμενο της οποίας ουδέποτε της κοινοποιήθηκε. Αντιθέτως, απεστάλη η υπ' αριθμ. .../4-10-2019 επιστολή η οποία απλώς την ενημέρωσε για την έκδοση της ανωτέρω τροποποιητικής εντολής ελέγχου.
4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένες. Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας. Η αιτιολογία των πράξεων πρέπει να είναι ειδική, σαφής και επαρκής. Η προσαύξηση περιουσίας πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς. Η απόρριψη των ισχυρισμών της προσφεύγουσας έγινε με προδήλως ανεπαρκή αιτιολογία. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της ότι διατηρούσε χρηματικά διαθέσιμα από το παρελθόν προσκόμισε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, τον οποίο πλημμελώς απέρριψε ο έλεγχος, χαρακτηρίζοντας τα σχετικά εισοδήματα αυτού ως «τεκμαρτά». Περαιτέρω, ο έλεγχος προέβη σε λογικούς ακροβατισμούς, λαμβάνοντας ως βάση υπολογισμού του διαθέσιμου εισοδήματος της, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει του πίνακα ανάλωσης και αφαίρεσε τις δαπάνες εκάστης φορολογικής δήλωσης, οι οποίες όμως είχαν ήδη αφαιρεθεί κατά την εκκαθάριση αυτής. Δηλαδή, αφαίρεσε τις δηλωθείσες δαπάνες όχι από τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, αλλά από τα καθαρά έσοδα, ενώ εσφαλμένα προχώρησε σε επανέλεγχο των εισοδημάτων που είχαν καταστεί απρόσβλητα.
5. Μη λήψη υπόψη ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Παράνομη κατανομή βάρους απόδειξης. Ο έλεγχος όφειλε να λάβει υπόψη του τον Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου που προσκόμισε η προσφεύγουσα και όχι να τον αναμορφώσει αυθαίρετα. Συγκεκριμένα, οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην Πολ. 1094/1989 και στο στο αρ.34 παρ.2, περ. ζ' του ν.4172/2013, όπως ερμηνεύθηκαν με την Πολ. 1076/2015, και δεν έχουν διαφοροποιηθεί με τις διατάξεις που ίσχυαν με το ν.2238/94. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων του αρ.48 παρ.3 του ν.2238/94 και του αρ.21 παρ.4 του ν.4172/2013, όταν οι δαπάνες του φορολογούμενου καλύπτονται από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

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.»

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

Επειδή, η δυνατότητα του ελέγχου να προβεί σε προσδιορισμό του εισοδήματος των φορολογούμενων με έμμεσες τεχνικές προβλέφθηκε τόσο στην παρ. 1 του άρθρου 67B του ν.2238/1994, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 4 παρ.14 του ν.4038/2-12-2012, ως εξής : «Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών (*mark up method*),

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (*source and application of funds method*),

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (*net worth method*),

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (*unit and volume method*) και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (*bank deposits and cash expenditure method*).

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

Η ως άνω δυνατότητα του ελέγχου προβλέφθηκε επίσης στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με την Πολ. 1050/2014 – καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013, στο άρθρο 3 ορίζεται ότι: «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, κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, τόσο στη χρήση 2013, όσο και στη χρήση 2014 είχε καταθέσεις από αδικαιολόγητη πηγή, οι οποίες ορθώς χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως «προσαύξηση περιουσίας». Κατά συνέπεια, πληρούνται οι κατά το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 και των παρ. 1 & 2α του άρθρου 3 της Πολ.1050/2014, προϋποθέσεις υπαγωγής στον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου και ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 3 της ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 (ΦΕΚ: 474 Τεύχος Β' /25-2-2014) "Υπαγόμενοι – Πεδίο εφαρμογής" ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1050/2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014), όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1094/7.4.2014: «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή, εν προκειμένω τηρήθηκε η ως άνω προβλεπόμενη διαδικασία, καθώς η αρχικώς εκδοθείσα με αριθμό .../24-4-2019 εντολή ελέγχου τροποποιήθηκε με την συμπερίληψη σε αυτήν των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, δυνάμει των άρθρων 67B του Ν. 2238/94, του άρθρου 28 ν. 4172/2013, 27 ν. 4174/2013, μετά από την με αριθμό καταχώρησης .../03-10-2019 εισήγηση του υπαλλήλου, ο οποίος πρότεινε, αφού αξιολογήθηκαν τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, ως καταλληλότερη μέθοδο, την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, καθώς η επιχείρηση κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 και το φορολογικό έτος 2014 πραγματοποίησε επαγγελματικές δαπάνες, το ύψος των οποίων δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματα, ενώ διαπιστώθηκε και προσαύξηση περιουσίας. Η ως άνω εισήγηση εγκρίθηκε με την υπ' αριθμ. .../3-10-2019 αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Στη συνέχεια, απεστάλη στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ. .../4-10-2019 κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την οποία της γνωστοποιήθηκε η τροποποίηση της αρχικής εντολής ελέγχου και η πραγματοποίηση του ελέγχου βάσει των διατάξεων των άρθρων 28 του ν.4172/2013, 67B του ν.2238/94 και Ν.4174/2013.

Συνεπώς, η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του ελέγχου με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας παρά το γεγονός ότι δεν υφίσταται, με βάση το ισχύον νομοθετικό καθεστώς, υποχρέωση της

διοίκησης για κοινοποίηση της αιτιολογημένης απόφασης επιλογής της μεθόδου έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο **άρθρο 67B του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι: «1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών (*mark up method*),
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (*source and application of funds method*),
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (*net worth method*),
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (*unit and volume method*) και
- ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (*bank deposits and cash expenditure method*).

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

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

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 ν. 4172/2013** ορίζεται: «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. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα», ενώ με τις διατάξεις **του Ν.4174/2013, στο άρθρο 27** ορίζεται ότι: «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 σύμφωνα και με την Υπ. Οικ. ΠΟΛ.1050/2014 «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»

Άρθρο 1 - Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης ορίζεται ότι: 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 σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1 Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

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...»

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1270/24-12-2013** της ΓΓΔΕ, με Θέμα (Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: *«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 Κ.Φ.Α.Σ.).
- 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.

12) Οι μειώσεις των 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 (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους .

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

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

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 ΕΞ 10.5.2013, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης....

Γενική παρατήρηση: Τόσο στα έσοδα, όσο και στις αγορές και δαπάνες, αναγράφεται το σύνολο των ποσών που ανάγεται σε κάθε ελεγχόμενο διαχειριστικό έτους (όχι τεκμαρτά έσοδα ή δαπάνες).

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους εμμέσων τεχνικών)

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 αρμόδια 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.

6) Ως προς τη δαπάνη μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αυτές συμπληρώθηκαν στο Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις, ο ελεγχόμενος υποχρεούται να παράσχει στοιχεία που αφορούν τη σχετική δαπάνη λόγω της χρήσης πιστωτικών καρτών προσκομίζονται τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος δύναται να ζητά τέτοια στοιχεία από τα αρμόδια πιστωτικά ιδρύματα σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

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/ων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό....

8) Η συμπλήρωση του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά» στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία στη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης είναι απαραίτητη. Στην περίπτωση που δεν δηλώθηκαν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στη λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης, τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 884/2016) ότι ο φορολογούμενος οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η άρνηση του δε ή η παράλειψή του να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από

τη φορολογική αρχή και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Ο έλεγχος απέδειξε την ύπαρξη αδικαιολόγητων κυρίως επώνυμων καταθέσεων, για τις οποίες η προσφεύγουσα δεν αιτιολόγησε επαρκώς την αιτία προέλευσής τους.
- Η προσφεύγουσα, κατόπιν της υπ' αριθμ. .../26-6-2019 επιστολής, συμπλήρωσε το ερωτηματολόγιο του ελέγχου, σχετικά με τα Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία, στο οποίο δεν δήλωσε κανένα ποσό ως διαθέσιμα μετρητά κατά την έναρξη κάθε χρήσης.
- Ωστόσο, μετά την επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα επικαλείται την ύπαρξη μετρητών βάσει της ανάληψης κεφαλαίου.
- Ο έλεγχος κατ' εφαρμογή της Πολ.1270/2013, σύμφωνα με την οποία, για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου του πρώτου ελεγχόμενου έτους, από τα πραγματικά εισοδήματα του ελεγχόμενου, αφαιρούνται οι πραγματικές δαπάνες, προσδιόρισε το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο, λαμβάνοντας υπόψη το οικογενειακό εισόδημα, όπως προέκυψε από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος και τις πραγματικές δαπάνες, όπως αυτές εμφανίζονται στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. (taxis, elenxis). Περαιτέρω, ελέγχθηκαν τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων ανά έτος, ώστε να διαπιστωθεί, αν το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών κατατέθηκε σε τραπεζικούς λογαριασμούς, ώστε να μην υπάρχει δυνατότητα επίκλησης ότι αυτά αποτελούν διαθέσιμα μετρητά στα χέρια της ελεγχόμενης.
- Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσδιόρισε τα διαθέσιμα μετρητά κατά την 1/1 κάθε ελεγχόμενης χρήσης ως εξής:

Χρήση	(ΔΙΑΦΟΡΑ) ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΜΕΤΡΗΤΑ
2013	-7.910,35		-7.910,35	0
2012	-6.760,34		-6.760,34	3.550,48
2011	-1.939,65		-1.939,65	10.310,82
2010	-15.783,47		-15.783,47	12.250,47
2009	25.885,22	25.885,22		28.033,94
2008	1.131,10	1.131,10		2.148,72
2007	1.017,62	1.017,62		1.017,62
2006	-28.385,69		-28.385,69	0
2005	-47.604,87		-47.604,87	0
2004	-22.306,06		-22.306,06	0
2003	1.081,71	1.081,71		1.081,71

Επειδή, με τα άρθρα 30-34 του Ν. 4172/2013 θεσπίστηκε εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού ελάχιστης φορολογίας, σε περίπτωση που το πραγματικό δηλωθέν εισόδημα φυσικού προσώπου

είναι χαμηλότερο από το τεκμαρτώως προσδιορισθέν εισόδημά του. Κατ' εφαρμογή αυτών εκδόθηκαν η Πολ.1076/2015 και η Εγκύκλιος 2137/2019, σύμφωνα με τις οποίες η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί σε σχηματισθέν και μη αναλωθέν κεφάλαιο, ο προσδιορισμός του οποίου προκύπτει αν από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εκπίπτουν οι δαπάνες όπως (τεκμαρτά) προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή, με τα άρθρο 67B του ν. 2238/94 και με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 θεσπίστηκαν νέες τεχνικές ελέγχου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Κατ' εφαρμογή αυτών, εκδόθηκαν η Πολ. 1050/2014 και η Πολ. 1270/2013 στην οποία ρητά ορίζεται ότι κατά την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, τόσο τα έσοδα, όσο και οι αγορές και οι δαπάνες που λαμβάνονται υπόψη είναι πραγματικά και όχι τεκμαρτά.

Περαιτέρω, ο υπολογισμός του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών, πριν το πρώτο ελεγχόμενο, προκύπτει όταν από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και δαπάνες, όπως αυτά προκύπτουν από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή.

Κατά συνέπεια, ορθώς ο έλεγχος, στα πλαίσια προσδιορισμού του εισοδήματος με την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, προσδιόρισε το διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών που η προσφεύγουσα επικαλείται ότι έχει σε μετρητά, βάσει του πραγματικού εισοδήματος και των πραγματικών δαπανών.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, κατά τον προσδιορισμό του διαθέσιμου κεφαλαίου ο έλεγχος αφαίρεσε τις πραγματικές δαπάνες της προσφεύγουσας, βάσει των στοιχείων που διαθέτει η φορολογική αρχή, όπως είναι οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος και τα λοιπά αρχεία της Δ.Ο.Υ. και δεν συμπεριλαμβάνονται σε αυτές οι δαπάνες που αφορούν την άσκηση ατομικού επαγγέλματος, οι οποίες εγγράφονται στα λογιστικά βιβλία.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένου υπολογισμού των δαπανών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η εκκαθάριση της δήλωσης φόρου εισοδήματος αφορά τον προσδιορισμό του φόρου βάσει των δηλωθέντων στοιχείων του φορολογούμενου. Δεδομένου ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου δεν έχει παραγραφεί, ο επανέλεγχος των δηλωθέντων εισοδημάτων, καθώς και ο προσδιορισμός του εισοδήματος βάσει των προβλεπόμενων στο νόμο μεθόδων είναι καθ' όλα νόμιμος.

Επειδή, ο ισχυρισμός ότι δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας όταν οι δαπάνες του φορολογούμενου προέρχονται από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, απορρίπτεται, καθώς η διαπίστωση περί προσαύξησης περιουσίας αφορά κατά κύριο λόγο καταθέσεις τρίτων προσώπων, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς.

Επειδή, η από 20/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, ενώ τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **20-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **ΑΦΜ** ...

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ. ...-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2-13).

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.338,70 €	2.338,70 €
Πρόσθετος φόρος	2.398,57 €	2.398,57 €
Συνολικό ποσό	4.737,27 €	4.737,27 €

2)Επί της υπ' αριθμ. ...-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	11.301,78 €	11.301,78 €
Πρόσθετος φόρος	3.390,53 €	3.390,53 €
Εισφορά αλληλεγγύης	733,26 €	733,26 €
Συνολικό ποσό	15.425,57 €	15.425,57 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.