



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 30-09-2020

Αριθμός απόφασης: 2085

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1036990 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 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), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση 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. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29-01-2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ.

κατοίκου, οδός, αρ. κατά της:

με αριθμό/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Οικονομικού Έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2013-31.12.2013), της Προϊσταμένης της

Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, και της από 23/12/19 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας

εισοδήματος με την οποία ζητά την ακύρωσή της

5. Την με αριθμό/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας,
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 3.614,81 €, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 3.680,96 €, πλέον διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης 157,15 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών 7.452,92 €.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 23-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2014, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της εντολής με αριθμό/...../...../2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

Με την ανωτέρω εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον ελεγχόμενο, ο οποίος είναι διαχειριστής στην εταιρεία «.....», Α.Φ.Μ. Κατά το οικονομικό έτος 2014, ο ελεγχόμενος φορολογήθηκε με τεκμήρια, καθώς τα εισοδήματα του ήταν μικρότερα της τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης. Μετά από επεξεργασία των στοιχείων των τραπεζικών λογαριασμών του, προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις, κατά την χρήση 2013, ποσού 1.027.061,21 €. Σε απάντηση της υπ'αρ.

...../2019 πρόσκλησης, ο ελεγχόμενος υπέβαλε το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο του προς τη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας με το οποίο επισήμανε πως από τους τέσσερις τραπεζικούς λογαριασμούς που εμφανίζονται στην πρόσκληση της ελεγκτικής υπηρεσίας, οι τρεις αφορούν προσωπικούς του λογαριασμούς, ενώ ο τέταρτος εξ αυτών δημιουργήθηκε ως προσωπικός λογαριασμός των μελών της εταιρίας με σκοπό την εξυπηρέτηση τραπεζικών κινήσεων της εν λόγω εταιρείας.

Από το συνολικό ποσό των πρωτογενών καταθέσεων ύψους **1.027.061,21 €**, το ποσό των **1.024.606,64 €** αποτελούν καταθέσεις στον λογαριασμό, , που χρησιμοποιείτο για συναλλαγές της εταιρείας και το ποσό των **2.454,57 €** αποτελούν καταθέσεις στους προσωπικούς του λογαριασμούς. Ο ισχυρισμός αυτός του ελεγχόμενου επιβεβαιώθηκε από τον έλεγχο, καθώς μετά από διασταύρωση των εν λόγω πιστώσεων με το αθεώρητο αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 38.03.00 'Δοσοληπτικοί λογ/μοι , και 38.00 'Ταμείο' προέκυψε ότι όλες οι καταθέσεις μετρητών στον επίμαχο λογαριασμό που τηρούσε ο ελεγχόμενος από κοινού με την προέρχονταν από το ταμείο της εταιρείας. Επίσης, από διασταυρώσεις του

επίμαχου τραπεζικού λογαριασμού με το αθεώρητο αναλυτικό καθολικό των λογαριασμών όψεως της εταιρείας και των λογαριασμών των φορολογικών και άλλων υποχρεώσεων της, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πλήθος από τις αναλήψεις των μετρητών του ελεγχόμενου λογαριασμού κατέληγαν σε καταθέσεις στους δύο λογαριασμούς όψεως της εταιρείας και από τον λογαριασμό αυτό εξυπηρετούνταν οφειλές της επιχείρησης προς τρίτους (πληρωμές μισθοδοσίας, καταβολές Φ.Π.Α., καταβολές Ι.Κ.Α., καταβολές οφειλόμενων φόρων κ.λπ.). Επισημαίνεται ότι στον εν λόγω τραπεζικό λογαριασμό συμπεριλαμβάνεται και το όνομα του συνεταίρου, ο οποίος αποχώρησε από την σύσταση της εταιρείας την 23/04/2012.

Το ποσό των 2.454,57 € αποτελείται από πρωτογενείς καταθέσεις σε ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και δεν αιτιολογείται με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματά του, τα οποία την χρήση 2013 ήταν 1.733,10 €. Κατόπιν του υπ' αρ./2019 αιτήματος παροχής στοιχείων στη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης από την φορολογική αρχή και των περιουσιακών στοιχείων που προσκόμισε ο ελεγχόμενος προέκυψαν δυσανάλογα μεγάλες δαπάνες σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Συνεπώς, εφαρμόζοντας τις διατάξεις των άρθρων 67B του ν. 2238/1994 και 27 του ν. 4174/2013, η ελεγκτική αρχή εξέδωσε την υπ' αρ./2019 Απόφαση με την οποία ενέκρινε ως καταλληλότερη για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του ελεγχόμενου την Τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας (έμμεση μέθοδος προσδιορισμού εσόδων).

Για την εφαρμογή της ανωτέρω τεχνικής συμπληρώθηκαν από τον ελεγχόμενο «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – Μεταβολές – Υποχρεώσεις» για τις χρήσεις 2013 και 2014 και καταστάσεις «Διαθεσίμων Περιουσιακών Στοιχείων» κατά την 01/01/2013, την 31/12/2013 και την 31/12/2014. Από τα στοιχεία που δήλωσε ο ελεγχόμενος και όσα συνέλεξε η ελεγκτική αρχή από τις αρμόδιες υπηρεσίες συνέταξε τους πίνακες Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων και Αναλώσεις Κεφαλαίων / Εσόδων ως ακολούθως:

ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	
Υπόλοιπα τραπ. λογ/μων 01-01-2013	504,06
Εισοδήματα από μισθ. υπηρεσίες	1.733,10
Είσπραξη δανείων	50.000,00
Σύνολο πηγών κεφαλαίων / εσόδων	52.237,16

ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	
Υπόλοιπα τραπ. λογ/μων 31-01-2013	11.656,07
Διαθέσιμα μετρητά	50.000,00
Ποσά για ασφάλιστρα	984,20
Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης	3.500,00
Σύνολο αναλώσεων κεφαλαίων / εσόδων	66.140,27

Από την εφαρμογή της μεθόδου της Ανάλυσης Ρευστότητας, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η διαφορά μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και πραγματικών δαπανών, ήτοι το ποσό των

13.903,11 € (66.140,27 – 52.237,16) αποτελεί μη φορολογητέο εισόδημα για την χρήση 2013 το οποίο κατατάσσεται στα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Κατόπιν, συγκρίνοντας τα φορολογητέα εισοδήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των γενικών διατάξεων και αυτών που προκύπτουν από την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, επιλέγεται η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας ως καταλληλότερης μεθόδου προσδιορισμού των εσόδων καθώς με την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου προκύπτουν μεγαλύτερα φορολογητέα έσοδα.

Φορολογητέα εισοδήματα	Βάσει γενικών διατάξεων	Βάσει έμμεσης μεθόδου
Από ελευθέρια επαγγέλματα		13.903,11
Από μισθωτές υπηρεσίες	2.454,57	1.733,10
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	2.454,57	15.636,21

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους εξής λόγους:

1. Την παρά το νόμο έκδοση της ένδικης Πράξεως λόγω της ουσιαστικής και νομικής αβασιμότητας της καθώς και της έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας της εξαιτίας της παραβίασης των κανόνων περί εφαρμογής των λεγόμενων έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
2. Την παρά το νόμο έκδοση της ένδικης Πράξεως λόγω της ουσιαστικής και νομικής αβασιμότητας της καθώς και της έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας της εξαιτίας της μη νόμιμης και αναιτιολόγητης (άλλως πλημμελώς αιτιολογημένης) προσμέτρησης στο φορολογητέο εισόδημά μου ποσού 13.903,11 €.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Πρώτος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 67B του ν. 2238/1994 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου

1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 4174/2013, με θέμα «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης»:

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 με την ΠΟΛ.1050/17.2.2014 με θέμα, «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου

1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού»:

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

Άρθρο 2. Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Άρθρο 3. Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, 2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

- α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),
- β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά),
- γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,
- δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/Κ.Φ.Α.Σ.,
- 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.

Άρθρο 4. Επιλογή υποθέσεων. Η επιλογή των υποθέσεων στις οποίες θα εφαρμοστούν οι τεχνικές ελέγχου μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης γίνεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013).

Άρθρο 5. Επιλογή τεχνικής ελέγχου. Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου που ορίζονται με την παρούσα απόφαση και επιλέγεται η τεχνική ελέγχου που κρίνεται προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον. Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου 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. (Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ. 1094/7.4.2014)

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.

Άρθρο 6. Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7. Παροχή στοιχείων. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. 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 βάση τα δεδομένα των υποβληθείσων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Άρθρο 9. Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

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

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

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1270/24.12.2013 με θέμα: «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου»: Με την Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 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 φορολογούμενου, της καθαρής θέσης του φορολογούμενου και των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, που προβλέπονται

από τις διατάξεις του άρθρου 67B του Ν.2238/1994 (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 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 φορολογούμενου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε

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

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, 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.

Επειδή, από τη διενέργεια ελέγχου βάσει των γενικών διατάξεων προέκυψαν για τον προσφεύγοντα δυσανόλογα μεγάλες δαπάνες σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Συγκεκριμένα για την κρινόμενη περίοδο, ο προσφεύγων φορολογήθηκε βάσει τεκμηρίων (συνολικό δηλωθέν εισόδημα: 1.733,10 €, τεκμαρτό εισόδημα: 6.980,00 € για το οικονομικό έτος 2014).

Επειδή, εφαρμόζοντας τις διατάξεις των άρθρων 67B του ν. 2238/1994 και 27 του ν. 4174/2013 και των συναφών πολυγραφημένων διαταγών (1270/2013, 1171/2013, 1050,2015, 1094/2014), ο ελεγκτής με τη σύμφωνη γνώμη του επόπτη ελέγχου και της υποδιευθύντριας του τμήματος ελέγχου εισηγήθηκε την διεκπεραίωση του ελέγχου με την εφαρμογή μεθόδων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της ανάλυσης ρευστότητας. Επί της εισήγησης αποφάνθηκε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας εκδίδοντας την υπ' αριθμ./2019 Απόφαση με την οποία ενέκρινε ως καταλληλότερη για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του ελεγχόμενου την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας.

Επειδή, για την άντληση στοιχείων επιδόθηκαν στον ελεγχόμενο την 18/02/2019 έντυπα (Επιστολή προς τον φορολογούμενο, Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – Μεταβολές – Υποχρεώσεις, Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία) τα οποία συμπληρώθηκαν ενυπόγραφα από τον ελεγχόμενο και παραδόθηκαν στον ελεγκτή την 13/05/2019. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχούσα αρχή νόμιμα και αιτιολογημένα εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν γίνεται αποδεκτός ως αβάσιμος.

Δεύτερος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/13 – 31/12/13, ορίζεται: «3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματίων 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1095/2011 με θέμα: «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010» ορίζεται:

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή, όπως ορίζει το με αρ. Πρ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε.: 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπία, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

Επειδή, στην ΠΟΛ.1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων

ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί». Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Επειδή, για την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης της ρευστότητας του ελεγχόμενου με σκοπό τον προσδιορισμό των εσόδων του με τη χρήση έμμεσων τεχνικών, ο έλεγχος σύνταξε τους πίνακες Πηγών Κεφαλαίων / Εσόδων και Αναλώσεων Κεφαλαίων / Εσόδων ως εξής:

ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	
Υπόλοιπα τραπ. λογ/μων 01-01-2013	504,06
Εισοδήματα από μισθ. υπηρεσίες	1.733,10
Είσπραξη δανείων	50.000,00
Σύνολο πηγών κεφαλαίων / εσόδων	52.237,16

ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	
Υπόλοιπα τραπ. λογ/μων 31-01-2013	11.656,07
Διαθέσιμα μετρητά	50.000,00
Ποσά για ασφάλιστρα	984,20

Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης	3.500,00
Σύνολο αναλώσεων κεφαλαίων / εσόδων	66.140,27

Επειδή, για τον υπολογισμό των υπολοίπων τραπεζικών λογαριασμών την 01/01/2013 και την 31/12/2013 έχουν συμπεριληφθεί τα υπόλοιπα του υπ' αρ. λογαριασμού

Επειδή, κατά τη διενέργεια του ελέγχου αποδείχτηκε ότι όλες οι κινήσεις του εν λόγω λογαριασμού αφορούσαν συναλλαγές της εταιρείας «.....», άρα και το υπόλοιπο του την 01/01/2013 προέρχονταν και χρησιμοποιήθηκε για δαπάνες της εταιρείας. Το αναλογούν στον προσφεύγοντα υπόλοιπο του λογαριασμού την 01/01/2013 ήταν 37,26 €.

Επειδή, το αναλογούν στον προσφεύγοντα υπόλοιπο του λογαριασμού την 31/12/2013 ήταν 11.529,90 €. Επειδή το σύνολο του δοσοληπτικού λογαριασμού της εταιρείας, 33.08.03 “.....”, όπως προκύπτει από τα αθεώρητα αναλυτικά καθολικά της εταιρείας, μεταφέρθηκε την 03/01/2014 στον λογαριασμό όψεως της εταιρείας, 38.03.02 “..... (.....)” και χρησιμοποιήθηκε για την κάλυψη υποχρεώσεων της (σχετ 6 και 7). Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι το υπόλοιπο του συγκεκριμένου λογαριασμού δεν αποτελούσε αποταμίευση του ελεγχόμενου αλλά χρηματικά διαθέσιμα της εταιρείας στην οποία είναι εταίρος και διαχειριστής. Η παραδοχή δηλαδή του ελέγχου ότι το συνολικό ποσό που διακινήθηκε στον εν λόγω λογαριασμό κατά την χρήση 2013 αποτελούσε συναλλαγές της εταιρείας, αποδεικνύεται ότι ισχύει και για το υπόλοιπό του την 31/12/2013. Στην παρούσα απόφαση συμπεριλαμβάνεται και το υπόλοιπο την 31/12/2013 του λογαριασμού, ήτοι 466,38 €, το οποίο στην έκθεση ελέγχου παρελείφθη (σελ. 22). Κατόπιν των ανωτέρω, τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τροποποιηθούν ως εξής: υπόλοιπο την 01/01/2013 466,80 € (504,06 € - 37,26 €) και υπόλοιπο την 31/12/2013 593,05 € (11.656,57 € - 11.529,90 € + 466,38 €)

Επειδή, με την από 19/02/2020 Έκθεση Απόψεων επί Ενδικοφανούς Προσφυγής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επισημαίνεται ότι εκ παραδρομής συμπεριλήφθηκε ολόκληρο το ποσό των οικογενειακών δαπανών στις δαπάνες του ελεγχόμενου κατά την ανάλυση της ρευστότητας του, ενώ σύμφωνα με το εκκαθαριστικό σημείωμα χρήσης 2014 το ποσό των δηλωθέντων δαπανών που του αντιστοιχεί ανέρχεται σε 1.927,51 € αντί του συνόλου των 3.500,00 €. Οι πίνακες Πηγών Κεφαλαίων / Εσόδων και Αναλώσεων Κεφαλαίων / Εσόδων τροποποιούνται ως εξής:

ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
Υπόλοιπα τραπ. λογ/μων 01-01-2013	466,80
Εισοδήματα από μισθ. υπηρεσίες	1.733,10
Είσπραξη δανείων	50.000,00
Σύνολο πηγών κεφαλαίων / εσόδων	52.199,90

ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
Υπόλοιπα τραπ. λογ/μων 31-01-2013	593,05
Διαθέσιμα μετρητά	50.000,00
Ποσά για ασφάλιστρα	984,20
Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης	1.927,51
Σύνολο αναλώσεων κεφαλαίων / εσόδων	53.504,76

Μετά, τις τροποποιήσεις στους πίνακες ανάλυσης ρευστότητας του προσφεύγοντος η διαφορά μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και πραγματοποιηθέντων δαπανών ανέρχεται σε 1.304,86 €.

Φορολογητέα εισοδήματα	Βάσει γενικών διατάξεων	Βάσει έμμεσης μεθόδου Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Από ελευθέρια επαγγέλματα		1.304,86
Από μισθωτές υπηρεσίες	2.454,57	1.733,10
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	2.454,57	3.037,96

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, οδός, αρ., και την τροποποίηση της υπ' αριθμό/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014.

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

Υπ' αριθμό/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 (εισοδήματα 01.01.2013-31.12.2013) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	1.733,10	15.636,21	3.037,96	1.304,86
	της συζύγου	1.413,89	1.413,89	1.413,89	-
Φόρος κλίμακας	του υπόχρεου	381,28	3.996,09	720,54	339,26
	της συζύγου	311,06	311,06	311,06	-
Μείωση του φόρου	του υπόχρεου	381,28	381,28	381,28	
	της συζύγου	311,06	311,06	311,06	-
Υπόλοιπο φόρου			3.614,81	339,26	339,26
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας			3.680,96	345,47	345,47
Εισφορά Αλληλεγγύης			157,15		-
Καταλογιζόμενο ποσό		0,00	7.452,92	684,73	684,73

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.