



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 16 / 03 / 2021

Αριθμός Απόφασης **925**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 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 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **25/09/2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου οδός, τ.κ., κατά των υπ' αριθμ./2020 και/2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών **2014** και **2015** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την από **15/07/2020** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **25/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **27/07/2020**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 15/07/20	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	185.691,94€	61.278,34€	30.639,17€	8.151,61€	100.069,12€
2	 - 15/07/20	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2015	199.579,39€	65.861,20€	32.930,60€	13.455,46€	112.247,26€
Σύνολα					127.139,54€	63.569,77€	21.607,07€	212.316,38€

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από **15/07/2020** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος** του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, που εκδόθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα με βάση την υπ' αριθ.**/2018** εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας, όπως τροποποιήθηκε, και στη σύζυγό του (ως συνδικαιούχου των λογαριασμών), με βάση την υπ' αριθ.**/2020** εντολή ελέγχου του ίδιου προϊσταμένου, για έλεγχο των οικονομικών ετών 2013 και 2014 και των φορολογικών ετών 2014 και 2015.

Από τη διενέργεια του ελέγχου που περιορίστηκε στα **φορολογικά έτη 2014 και 2015** (λόγω των διατάξεων περί παραγραφής), πραγματοποιήθηκε τόσο με τις γενικές διατάξεις, όσο και με τη χρήση έμμεσων τεχνικών (τεχνική ανάλυσης ρευστότητας), διαπιστώθηκαν οι κατωτέρω διαφορές φορολογητέας ύλης:

A. Έλεγχος με τις γενικές διατάξεις:

Κατά τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις, διαπιστώθηκαν για τα φορολογικά έτη **2014 και 2015, λογιστικές διαφορές** ύψους **106.446,94€** και **118.610,01€** αντίστοιχα (ως σελ. 27 - 94 της έκθεσης ελέγχου), συνοπτικά δε, ανά πρωτοβάθμιο λογαριασμό, έχουν ως εξής:

Πίνακας Λογιστικών Διαφορών		2014	2015
Κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού		
20	Αγορές Εμπορευμάτων	1.451,70	
61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων		21.398,07
62	Παροχές τρίτων	484,95	6.312,04
63	Φόροι και τέλη	1.071,07	
64	Διάφορα έξοδα	11.094,86	6.580,43
83	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	89.069,25	81.813,07
		103.171,83	116.103,61

B. Έλεγχος με την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας:

Κατά τον έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, και την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (έμμεσες τεχνικές) και ειδικότερα με την επιλεχθείσα τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, διαπιστώθηκε για τα φορολογικά έτη **2014 και 2015** προσαύξηση περιουσίας (αρνητικές διαφορές) ποσού **185.691,94€** και

199.579,39€ αντίστοιχα (ως σελ. 94 και επόμενες της έκθεσης ελέγχου), ο δε σχετικός πίνακας έχει ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΤΩΝ 2014 ΚΑΙ 2015

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2014	2015	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2014	2015
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της υπό έλεγχο φορολογικής περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	131.260,99€	226.361,24€	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της υπό έλεγχο φορολογικής περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	226.361,24€	380.213,12€
2. Διαθέσιμα μετρητά ή/και το υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου (Ατομική επιχείρηση με διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. ή των Ε.Λ.Π.).	1.940,05€	181.678,83€	2. Διαθέσιμα μετρητά ή/και το υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου (Ατομική επιχείρηση με διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. ή των Ε.Λ.Π.).	181.678,83€	240.149,17€
3. Αναλήψεις από επιχειρήσεις	0,00€	0,00€	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων	0,00€	0,00€
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	2.440.024,75€	2.375.177,81€	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00€	0,00€
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	16.971,95€	18.430,33€	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 επιχειρηματικής δραστηριότητας	2.312.611,73€	1.756.171,26€
7. Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00€	0,00€	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	204.014,05€	326.063,89€
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.	2.345.547,23€	124.097,03€	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	2.549.442,64€	193.119,58€
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00€	0,00€	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	698,60€	698,60€
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	202.754,27€	0,00€	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	12.382,33€	12.004,32€
11. Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων	200.868,89€	0,00€	11. Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	37.870,65€	34.791,09€
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	0,00€	0,00€	12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00€	99.094,55€
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00€	0,00€	13. Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων	0,00€	83.019,05€
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00€	0,00€
			15. Μείωση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	0,00€	0,00€
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00€	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ	5.339.368,13€	2.925.745,24€	ΣΥΝΟΛΟ	5.525.060,07€	3.125.324,63€

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2014	2015
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων	5.339.368,13€	2.925.745,24€
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	5.525.060,07€	3.125.324,63€
Υπόλοιπο	-185.691,94€	-199.579,39€

Τέλος, έγινε προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος και της συζύγου του, με τη σύγκριση των δύο μεθόδων (γενικών διατάξεων και έμμεσων τεχνικών), τα αποτελέσματα του οποίου έχουν ως εξής:

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις και με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου						
Οικονομικό Έτος	Φορολ. Εισοδήματα βάσει Δήλωσης	Διαφορά εισοδημάτων με τις Γενικές Διατάξεις	Σύνολο Εισ/ματος Ελέγχου με βάση τις Γενικές Διατάξεις	Σύνολο Εισ/ματος Ελέγχου με βάση τις Έμμεσες Τεχνικές	Τελικό Εισόδημα κατ' έλεγχο max [(3) και (4)]	Διαφορά Ελέγχου - Δήλωσης
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
2014	54.901,42 €	106.446,94 €	161.348,36 €	240.593,36 €	240.593,36 €	185.691,94 €
2015	56.483,68 €	118.610,01 €	175.093,69 €	256.063,07 €	256.063,07 €	199.579,39 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι:

1. Παραβιάστηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΔ,
2. Η νόμος και ουσία αβάσιμη και πλημμελής εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της Ανάλυσης Ρευστότητας από την ελεγκτική αρχή για τον έμμεσο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την κρινόμενη χρήση (**διαθέσιμα μετρητά**),
3. Πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 26 του ν. 4172/2013 από την ελεγκτική αρχή για τις **προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων**,
4. Πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22-23 του ν. 4172/2013 από την ελεγκτική αρχή για τις **δαπάνες εστίασης**,

1) Ως προς τον ισχυρισμό της πλημμελούς εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας από την ελεγκτική αρχή

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013** (Α' 167), ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 39 του ν. 4174/2013** (Α'170), ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 27 του ν. 4174/2013** (Α' 170), 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» κατ' εξουσιοδότηση δε της **παρ. 2** του ίδιου άρθρου, εκδόθηκε η υπ' αρ. **ΠΟΛ 1050/2014** (Β' 474) **Απόφαση** της ΓΓΔΕ, με την οποία ορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών και ειδικότερα για την μέθοδο “Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, τα ακόλουθα: «2.1 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**», ενώ με την **ΠΟΛ. 1270/24-12-2013** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «Η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method), προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου. Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων / Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

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

Επειδή με τον 1^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στο κοινοποιηθέν από τον έλεγχο με αριθμό/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων καθώς και στην αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014, περιλαμβάνεται μικρότερη διαφορά φόρου απ' αυτήν που καταλογίστηκε με την αντίστοιχη προσβαλλόμενη οριστική πράξη και αυτό προέρχεται από το γεγονός ότι **δεν αναγνωρίστηκαν τα διαθέσιμα μετρητά κατά την 01/01/2014**, ενώ αρχικά είχε αναγνωρισθεί το ποσό των 140.000€, με αποτέλεσμα με την υπ' αριθ./..... Προσωρινή Πράξη για το φορολογικό έτος 2014 να προκύπτει ως διαφορά φόρου το ποσό των **33.407,98€** ενώ στην αντίστοιχη οριστική (...../2020) να προκύπτει διαφορά κυρίου φόρου ποσού **61.278,34€**. Δηλαδή κατά το στάδιο της ακρόασης επήλθε χειροτέρευση της θέσης του, για την οποία δεν είχε τη δυνατότητα να απαντήσει. Επειδή όπως ισχυρίζεται, **στερήθηκε της δυνατότητας υποβολής ουσιαστών ισχυρισμών του πριν την έκδοση**

των οριστικών πράξεων, ενώ το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης δεν μπορεί να υποκατασταθεί από το γεγονός ότι ο διοικούμενος προβάλλει τους σχετικούς ισχυρισμούς κατά την διαδικασία της ενδικοφανούς διαδικασίας (ΣΤΕ 2190/2013, 4128/2011, 551/2003), ότι η παράλειψη αυτή είχε επιπτώσεις και στον οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό του φορολογικού έτους 2015 διότι η μη αναγνώριση των διαθέσιμων μετρητών αντανακλά και στα αποτελέσματα της επόμενης φορολογικής περιόδου, ότι όπως έχει γίνει δεκτό με προηγούμενες αποφάσεις της Δ.Ε.Δ, δεν μπορούν να περιληφθούν στην Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ουσιώδη στοιχεία, τα οποία δεν περιλήφθηκαν στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, καθότι στερείται ο φορολογούμενος της δυνατότητας να απαντήσει και ο έλεγχος οφείλει στην περίπτωση αυτή να προβεί στην έκδοση Συμπληρωματικού Σημειώματος Διαπιστώσεων (ΔΕΔ Α 2635 - 2637/2018), οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από **15/07/2020** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής (σελίδα 103), καθώς και από το υπ' αριθμ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων (σελίδα 53) στη **γραμμή 2** της στήλης Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων του πίνακα – “**Διαθέσιμα μετρητά ή / και το υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου (Ατομική επιχείρηση με διπλογραφικά βιβλία των ΕΛΠ)**” του “πίνακα τεχνικής ανάλυσης Ρευστότητας”, αρχικά **περιλήφθηκε** το ποσό των **141.940,05€**, που αποτελείτο από το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού ταμείου της ατομικής του επιχείρησης (με διπλογραφικά βιβλία) ποσού **1.940,05€** και από το ποσό των **140.000€**, το οποίο δηλώθηκε από τον ίδιο στον πίνακα Η' «Διαθέσιμα μετρητά» του εντύπου «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 31/12/2013» που υπέβαλε στην ελεγκτική Αρχή.

Ωστόσο, στο υπ' αριθμ./2020 Υπόμνημα Απόψεων του κατά του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των Προσωρινών Διορθωτικών Προσδιορισμών του Φόρου που υποβλήθηκε στην ελεγκτική Αρχή, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι κατά την έναρξη της υπό έλεγχο φορολογικής περιόδου (1/1/2014) κατείχε διαθέσιμα μετρητά (πέραν από το ταμείο της ατομικής του επιχείρησης) συνολικού ύψους **390.000€** (και όχι 140.000€ όπως αρχικά είχε δηλώσει στον πίνακα Η' του εντύπου Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 1/1/2014), προσκομίζοντας **πίνακα ανάλυσης κεφαλαίου** των οικονομικών ετών από 1997 έως και 2014, από τον οποίο, σύμφωνα με τον ίδιο, προέκυπτε ότι είχε τη δυνατότητα να κατέχει το ανωτέρω ποσό σε μετρητά κατά την 01/01/2014, δεδομένου ότι το υπόλοιπο του πίνακα ανερχόταν στο ποσό των **667.632,01€**.

Η ελεγκτική αρχή, κατ' εφαρμογή των κείμενων διατάξεων (ΠΟΛ.1270/2013, 1050/2014 και 1259/2014) και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψιν της (δεδομένα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, πραγματικά εισοδήματα και δαπάνες, υπόλοιπο τραπεζικών καταθέσεων και αξία λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων κατά την 1/1/2014 κλπ), **προέβη σε έλεγχο της ορθότητας του προσκομισθέντος πίνακα** και σε προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου για τα οικονομικά έτη από 1997 έως και 2014 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν και δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από 1/1/1996 έως 31/12/2013) και του ύψους των διαθέσιμων μετρητών που θα μπορούσε να κατέχει ο προσφεύγων κατά την 1/1/2014, ως εξής:

Πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο κατά την 1/1/2014	674.840,69€
Μείον: Υπόλοιπο τραπεζικών καταθέσεων και αξία λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων κατά την 1/1/2014	- 319.266,63€
Μείον: Καθαρές καταβολές στην ατομική του επιχείρηση μέχρι και 31/12/2013 (πιστωτικό υπόλοιπο λογαριασμού 53-14-0000 «.....»)	- 780.000,00€
Υπόλοιπο διαθέσιμων μετρητών που δύναται να κατείχε ο προσφεύγων κατά την 1/1/2014	- 424.425,94€
Διαθέσιμα μετρητά κατά την 1/1/2014 σύμφωνα με δήλωση του προσφεύγοντος	390.000,00€
Μετρητά που αναγνωρίζονται κατά την 1/1/2014	0,00€

Με βάση τα ανωτέρω, το ποσό των 140.000,00€ που είχε δηλωθεί στον πίνακα Η' του εντύπου Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 1/1/2014 και είχε αρχικά γίνει αποδεκτό από τον έλεγχο κατά τον προσδιορισμό των προσωρινών αποτελεσμάτων, δεν ελήφθη υπόψη κατά τον προσδιορισμό των οριστικών αποτελεσμάτων του ελέγχου, και το ποσό της γραμμής 2 της στήλης Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας για το φορολογικό έτος 2014, διαμορφώθηκε από 141.940,05€ σε 1.940,05€.

Επειδή, με το άρθρο **20§2 του Συντάγματος** όπου ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Το δικαίωμα αυτό, εξειδικεύτηκε με το **άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας** (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α' 45), όπου ορίζεται ότι:

«1) Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2) Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3) ..., 4) ...»

Περαιτέρω κατ' εφαρμογή της ως άνω συνταγματικής επιταγής, το άρθρο **28 του Κ.Φ.Δ – ν. 4174/2013** (Α' 170), προβλέπει ότι:

«1) Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2) Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο,...».

Τα ανωτέρω διευκρινίστηκαν το με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014** έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, όπου αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωσή.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου., ...»

Επειδή, όπως έχει κριθεί, η επίδοση του σημειώματος μαζί με την κλήση πρέπει να γίνεται με το πέρας του ελέγχου, δηλαδή μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα, η διάρκεια του οποίου εκτιμάται κατά τις περιστάσεις. Το χρονικό τούτο διάστημα αρχίζει από το πέρας του ελέγχου, δηλαδή από την ολοκλήρωση των ελεγκτικών διαδικασιών στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδεύματός, μετά την οποία πρέπει στο επιδιδόμενο σημείωμα να περιγράφονται, κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο, οι παραβάσεις που εξακριβώθηκαν, επί των οποίων καλείται να παράσχει εξηγήσεις ο επιτηδεύματός. Με το περιεχόμενο αυτό, το σημείωμα διακρίνεται σαφώς από την έκθεση ελέγχου, η δε επίδοσή του στον επιτηδεύματός, που προηγείται, κατά τα ως άνω, από τη σύνταξη και την κατάρτιση της εκθέσεως ελέγχου, αποβλέπει ταυτοχρόνως στη διευκόλυνση της συντάξεώς της και στη διασφάλιση της ακριβείας της με τη λήψη υπόψη των ισχυρισμών του επιτηδεύματός, αφού έτσι αυτός ακούγεται εγκαίρως. **Συνεπώς, η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει παραβάσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα που επιδόθηκε.** Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι επίδοση σημειώματος μετά την κατάρτιση και κοινοποίηση της εκθέσεως ελέγχου δεν εκπληρώνει την κατά νόμον αποστολή της και αποτελεί πλημμελή τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας επιβολής του προστίμου **ΣτΕ 519/1994**.

Επειδή, με βάση τα προαναφερθέντα, ο προσφεύγων δεν είχε τη δυνατότητα να εκφράσει τις αντιρρήσεις του και να προβάλει τους ισχυρισμούς του και τα απαιτούμενα αποδεικτικά στοιχεία σχετικά για το ποσό της **γραμμής 2** της στήλης Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας του **φορ. έτους 2014**, καθόσον στο κοινοποιηθέν Σημείωμα διαπιστώσεων περιλαμβάνεται το ποσό των **141.940,05€** (σελίδα 53), ενώ στην έκθεση ελέγχου το ποσό των **1.940,05€**, με αποτέλεσμα ο προσφεύγων να στερηθεί του δικαιώματος αντίκρουσης επί της διαφοράς φόρου που εν τέλει του καταλογίστηκε με την προσβαλλόμενη οριστική πράξη του έτους 2014 ποσού 61.278,34€ έναντι ποσού 33.407,98€ της αντίστοιχης προσωρινής πράξης.

Επειδή η ελεγκτική φορολογική αρχή δεν προέβη ως όφειλε στην έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού σημειώματος διαπιστώσεων, στο οποίο να περιλαμβάνεται στη **γραμμή 2** της στήλης Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας του **έτους 2014** το ποσό των **1.940,05€**, έτσι ώστε ο προσφεύγων να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με όλες τις διαπιστωθείσες διαφορές του ελέγχου και να ασκήσει με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως του.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η ανωτέρω παράλειψη επιδρά και στα αποτελέσματα του επόμενου **φορολογικού έτους 2015, πρέπει να απορριφθεί**, καθόσον τα το ποσό των διαθέσιμων μετρητών που περιλαμβάνονται στη γραμμή 2 του πίνακα κατά την 01/01/2015, δηλώθηκε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, και ουδεμία διαφορά υφίσταται μεταξύ σημειώματος διαπιστώσεων και έκθεσης ελέγχου,

Επειδή, η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιλαμβάνει διαπιστώσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα (διαπιστώσεων) που επιδόθηκε (**ΣτΕ 519/1994**), ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι **βάσιμος** και **αποδεκτός**, καθόσον η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013, και η προσβαλλόμενη πράξη του φορολογικού έτους 2014, είναι **τυπικά πλημμελής και ακυρωτέα**.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36§1,2** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι:

«**1)** Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. **2)** Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου **63§6** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «*Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης*»,

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013,

Επειδή, η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου **28§1** του **ν. 4174/2013**, η προσβαλλόμενη πράξη του έτους 2014, ως προς τη φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος, είναι τυπικά πλημμελής και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθεί και περαιτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή για το έτος αυτό.

2) Επί των διαθέσιμων μετρητών κατά την 31/12/2015

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική Αρχή δεν δέχθηκε τη διόρθωση επί του υποβληθέντος πίνακα και συγκεκριμένα ότι εκ παραδρομής δήλωσε ότι κατέχει μετρητά κατά την 31/12/2015 το ποσό των 210.000€ (χωρίς να συμπεριλαμβάνεται το ταμείο της ατομικής του επιχείρησης), αφού σε αυτό συμπεριλαμβάνεται το ποσό των 80.000€ που αντιστοιχεί σε προθεσμιακή κατάθεση που τηρούσε κατά την ημερομηνία αυτή. Συνεπώς, υποστηρίζει ότι το ποσό αυτό θα πρέπει να αφαιρεθεί από τα διαθέσιμα μετρητά του κατά την 31/12/2015 και να μη ληφθεί υπόψη στη γραμμή (2) «Διαθέσιμα μετρητά ή / και το υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης» της στήλης Αναλώσεις Κεφαλαίων / Εσόδων του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας που καταρτίστηκε από τον έλεγχο για το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1270/2013** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ διευκρινίστηκε ότι: «... 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 κατόπιν των ανωτέρω, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η μεταγενέστερη τροποποίηση του εντύπου Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία ως προς τα διαθέσιμα μετρητά που κατείχε κατά την 31/12/2015 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του **πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.**

3) Επί των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων του έτους 2015

Επειδή κατά το φορολ. έτος **2015**, από το λογαριασμό **83.11.00** “Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις”, συνολικού ποσού 106.438,57€, καταλογίστηκε το ποσό των

81.813,07€, το οποίο προέρχεται από τα κατωτέρω ποσά προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ή / και διαγραφής ανεπίδεκτων είσπραξης απαιτήσεων:

α/α	Ονοματεπώνυμο ή Επωνυμία	Είδος	Ημερομηνία	Ποσό
1		ΕΠΙΤΑΓΗ	25/02/2010	10.000,00€
		ΕΠΙΤΑΓΗ	11/02/2010	10.000,00€
		ΕΠΙΤΑΓΗ	27/02/2010	10.000,00€
		ΕΠΙΤΑΓΗ	10/03/2010	10.000,00€
		ΕΠΙΤΑΓΗ	10/03/2010	10.000,00€
2		ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ	31/12/2006	1.555,36€
3		ΥΠΟΛΟΙΠΟ	31/12/2009	6.361,82€
4		ΕΠΙΤΑΓΗ	15/12/2008	10.500,00€
		ΕΠΙΤΑΓΗ	30/10/2008	10.500,00€
5		ΕΠΙΤΑΓΗ	30/09/2010	13.000,00€
6		ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ	05/02/2009	1.732,62€
7		ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ	12/04/2011	3.879,33€
8		ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ	28/12/2015	650,34€
9		ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ	24/06/2015	237,10€
10		ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ	05/10/2015	98,88€
ΣΥΝΟΛΟ				98.515,45€
Μείον: Υπόλοιπο επισφαλούς απαίτησης ποσού 64.133,49€ x 25%, η οποία απερρίφθη το έτος 2014, λόγω του χρόνου ωρίμανσης αυτής (ως σελ. 54 της έκθεσης ελέγχου)			16.033,37€	
Μείον: Υπόλοιπα επισφαλών απαιτήσεων συνολικού 669,01€, οι οποίες απορρίφθηκαν το έτος 2014, λόγω του χρόνου ωρίμανσης αυτών (ως σελ. 57 της έκθεσης ελέγχου)			669,01€	- 16.702,38€
Σύνολο λογιστικής διαφοράς φορολογικού έτους 2015				81.813,07€

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 26** του **ν. 4172/2013** (Α' 167), ορίζεται ότι:

«1) Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής: **α)** για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις **μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ** που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα **άνω των δώδεκα (12) μηνών**, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, **β)** για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις **άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ** που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα **άνω των δώδεκα (12) μηνών**, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
> 12	50
> 18	75
> 24	100

...»

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 72§4** του **ν. 4172/2013** (Α' 167), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου 26 ισχύουν για προβλέψεις που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν

σχηματισθεί στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1056/2015 δόθηκαν οδηγίες για τη φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων βάσει του ν. 4172/2013, όπου διευκρινίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«2) Με τις νέες διατάξεις, οι οποίες εφαρμόζονται για όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, ανεξάρτητα αν τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία, καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλάζει ο τρόπος υπολογισμού των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, καθόσον πλέον, δεν σχηματίζονται προβλέψεις ανεξάρτητα από το αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις, όπως συνέβαινε με τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.), αλλά αντίθετα, σε κάθε περίπτωση, **ικανή και αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης ή τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού ή της διαγραφής οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.** Ο υπολογισμός των προβλέψεων γίνεται με βάση το χρόνο κατά τον οποίο παραμένουν ανείσπρακτες οι υπόψη απαιτήσεις και ανάλογα με το ποσό της ληξιπρόθεσμης απαίτησης (οφειλόμενο υπόλοιπο απαίτησης). ...

Στην αξία της απαίτησης, προκειμένου για τον υπολογισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, **δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ** με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή υπηρεσίες, καθόσον δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης. Αντίθετα, λαμβάνονται υπόψη τυχόν επιστροφές ή εκπτώσεις επί των διενεργηθεισών πωλήσεων ή παρασχεθεισών υπηρεσιών. Επίσης, λαμβάνονται υπόψη απαιτήσεις έναντι πελατών τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού.

3) Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και ειδικότερα για την εξεύρεση του ποσού της ληξιπρόθεσμης απαίτησης, αυτό που λαμβάνεται υπόψη δεν είναι το συνολικό ανεξόφλητο υπόλοιπο του εκάστοτε πελάτη ή άλλου χρεώστη αλλά το ανεξόφλητο ποσό της κάθε μίας συναλλαγής με τον πελάτη αυτόν. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση πελατών επιχείρησης των οποίων οι οφειλές έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες και με τους οποίους υφίστανται πέραν της μίας συναλλαγής, οι προβλέψεις θα σχηματίζονται με διαφορετικά ποσοστά επί των οφειλομένων ποσών ανά συναλλαγή και επί τη βάση του χρόνου που αυτά παραμένουν ανείσπρακτα. **Σημειώνεται ότι για το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων λαμβάνονται και εκείνες οι επισφαλείς απαιτήσεις που προέκυψαν πριν την 1.1.2014 και δεν έχουν διαγραφεί μέχρι τις 31.12.2013.**

... Από τα ανωτέρω και με βάση την αιτιολογική έκθεση του ν. 4172/2013 προκύπτει ότι η προϋπόθεση της ανάληψης κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση δικαιώματος είσπραξης θέτει ένα ελάχιστο όριο για τη διεκδίκηση είσπραξης της απαίτησης, χωρίς να προσδιορίζει το μέσο για τη διεκδίκηση και κατά τούτο μπορεί να αναληφθεί οποιαδήποτε ενέργεια για την είσπραξη, αρκεί να είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης. Σε κάθε περίπτωση ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται ad hoc με βάση το ύψος της απαίτησης, το φερέγγυο ή μη του καθ' ου η απαίτηση, καθώς και από άλλους παράγοντες και εναπόκειται στην κρίση της ελεγκτικής αρχής. Ωστόσο οι όποιες ενέργειες, που εξαρτώνται από το ύψος της απαίτησης και την φερεγγυότητα του πελάτη, θα πρέπει να διασφαλίζουν το δικαίωμα της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της. Πέραν της άσκησης ένδικου βοηθήματος και της αίτησης για λήψη ασφαλιστικών ή αναγκαστικών μέτρων, κατάλληλες ενέργειες είναι η σφράγιση μίας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα, η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής, κ.λπ. Διευκρινίζεται ότι το δικαίωμα της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της δεν διασφαλίζεται από ενέργειες όπως η ανάθεση διεκδίκησης της απαίτησης σε τρίτους (είσπρακτικές εταιρείες) ή η φραγή / διακοπή της παροχής υπηρεσιών στην περίπτωση εταιρειών κινητής τηλεφωνίας, κ.λπ. Οι όποιες ενέργειες έχουν ήδη ληφθεί **πριν την 01.01.2014** για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης και χαρακτηρίζονται ως κατάλληλες με βάση την παρούσα λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και οι συγκεκριμένες ενέργειες δεν απαιτείται να επαναληφθούν. Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων **δεν θα αναγνωρίζονται**

φορολογικά και η επιχείρηση θα πρέπει να προβαίνει στη σχετική φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων.

Επειδή, τα ποσά των ανεπίδεκτων εισπράξεως απαιτήσεων του ανωτέρω πίνακα με **α/α 1 – 7**, συνολικού ποσού **97.529,13€**, απορρίφθηκαν από την ελεγκτική αρχή για το γεγονός ότι **οι απαιτήσεις κατέστησαν ληξιπρόθεσμες σε προηγούμενα έτη** και ο σχηματισμός της σχετικής πρόβλεψης, **έπρεπε να είχε διενεργηθεί κατά τα έτη αυτά** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31§1 περ. θ' του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος - ν. 2238/1994 (Α' 151), και όχι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος - ν. 4172/2013 (Α' 167) και να βαρύνει τα αποτελέσματα των ετών αυτών και όχι του ελεγχόμενου έτους 2015. Ωστόσο, ο προσφεύγων, δεν προέβη κατά τα έτη εκείνα σε σχηματισμό πρόβλεψης κατά την 01/01/2014, κατά παρέκκλιση των διατάξεων, του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου π.δ. 1123/1980 (Α' 283) που όριζαν ότι **ο σχηματισμός πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις είναι υποχρεωτικός**.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προκειμένου για την σχηματισθείσα πρόβλεψη για την εταιρεία, δεν είχε υποχρέωση σχηματισμού πρόβλεψης για επισφαλή απαίτηση κατά το χρονικό σημείο που αυτή κατέστη ληξιπρόθεσμη. Επιπλέον, από καμία ρύθμιση δεν προκύπτει ότι η έκδοση απόφασης επί αγωγής καθιστά την απαίτηση ανεπίδεκτη είσπραξης, απλώς χορηγεί στον νικητή ενάγοντα τίτλο εκτελεστό για τη διενέργεια εκτέλεσης. Περαιτέρω, όπως έχει κριθεί με την υπ' αριθ./2019 απόφαση του Αρείου Πάγου "...ως προς τις δημοσιευόμενες πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4335/2015 αποφάσεις, που είχαν εκδοθεί αντιμωλία των διαδίκων και δεν είχαν επιδοθεί και καταστεί τελεσίδικες ή αμετάκλητες, εξακολουθεί να ισχύει η τριετής καταχρηστική προθεσμία προσβολής τους με έφεση ή αναίρεση", και ως εκ τούτου υπήρχε τριετής προθεσμία για την άσκηση έφεσης, δηλαδή η πρωτόδικη απόφαση δεν είχε καταστεί τελεσίδικη. Περαιτέρω, μέχρι το 2015 εκκρεμούσε μήνυση από μέρους του εις βάρος των εκπροσώπων της εταιρείας. Εν τέλει εκδόθηκε η υπ' αριθ./2015 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων Θεσσαλονίκης, την οποία και προσκόμισε στον έλεγχο, και ως εκ τούτου ορθώς έγινε η σχετική πρόβλεψη κατά την επίμαχη χρήση. Είναι πολύ σύνηθες στην πράξη ο κατηγορούμενος για ακάλυπτες επιταγές να καταβάλλει στον μηνυτή κάποιο ποσό προκειμένου να σταματήσει η ποινική δίωξη, κάτι που όμως δεν έγινε εν προκειμένω και επομένως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το ποσό κατέστη ανεπίδεκτο είσπραξης το έτος 2010, όταν το έτος 2015 δήλωσε παράσταση πολιτικής αγωγής για τις επίμαχες οφειλές. Επιπλέον, για τις λοιπές προβλέψεις ισχυρίζεται ότι εφόσον δεν είχε σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλούς απαίτησης μέχρι 31.12.2013 εφαρμοστέο είναι το καθεστώς του ν. 4172/2013.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι **πριν από το σχηματισμό των επίμαχων προβλέψεων, είχαν αναληφθεί από τον προσφεύγοντα οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης των εν λόγω απαιτήσεων**, πλην όμως ότι αυτές είχαν καταστεί ανεπίδεκτες είσπραξης σε προηγούμενα φορολογικά έτη, οπότε ίσχυε το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 και έπρεπε να διενεργηθούν και να βαρύνουν τα αποτελέσματα των προηγούμενων ετών και όχι του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2015,

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4172/2013 (Α' 167), δεν απαγορεύουν τη διενέργεια πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις που κατέστησαν επισφαλείς σε προηγούμενα έτη όπου ίσχυε το άρθρο 31 του ν. 2238/1994, αλλά ως ικανή και αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης ή τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων ορίζει να έχουν αναληφθεί πριν από τον σχηματισμό του οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης των εν λόγω απαιτήσεων,

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1056/2015** διευκρινίστηκε ότι «για το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων λαμβάνονται και εκείνες οι επισφαλείς απαιτήσεις που προέκυψαν πριν την 1.1.2014 και δεν έχουν διαγραφεί μέχρι τις 31.12.2013»,

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει **δεκτός**, καθόσον από τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4172/2013 δεν απαγορεύεται η διενέργεια πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις οι οποίες κατέστησαν επισφαλείς κατά τα προηγούμενα έτη.

Περαιτέρω όμως, δεδομένου ότι στα ποσά των ανεπίδεκτων εισπράξεως απαιτήσεων **έχουν συμπεριληφθεί και τα ποσά του αναλογούντος ΦΠΑ**, τα οποία δεν έπρεπε να συμπεριληφθούν στην αξία της σχηματισθείσας πρόβλεψης, καθόσον ο ΦΠΑ που αναλογεί δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης (ΠΟΛ. 1056/2015), ήτοι δεν έπρεπε να συμπεριληφθούν στην αξία των διενεργηθεισών προβλέψεων τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Ονοματεπώνυμο ή Επωνυμία	Είδος	Ημερομηνία	Ποσό	Ποσοστό ΦΠΑ	Ποσό ΦΠΑ
1		Επιταγή	25/02/2010	10.000,00€	19%	1.596,64€
		Επιταγή	11/02/2010	10.000,00€	19%	1.596,64€
		Επιταγή	27/02/2010	10.000,00€	19%	1.596,64€
		Επιταγή	10/03/2010	10.000,00€	19%	1.596,64€
		Επιταγή	10/03/2010	10.000,00€	19%	1.596,64€
2		Τιμολόγια	31/12/2006	1.555,36€	19%	248,33€
3		Υπόλοιπο	31/12/2009	6.361,82€	19%	1.015,75€
4		Επιταγή	15/12/2008	10.500,00€	19%	1.676,47€
		Επιταγή	30/10/2008	10.500,00€	19%	1.676,47€
5		Επιταγή	30/09/2010	13.000,00€	19%	2.075,63€
6		Τιμολόγια	05/02/2009	1.732,62€	19%	276,64€
7		Τιμολόγια	12/04/2011	3.879,33€	23%	725,40€
	Σύνολο			97.529,13€		15.677,89€

Ως εκ τούτου, το ανωτέρω ποσό ΦΠΑ ύψους **15.677,89€**, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά και πρέπει να προστεθεί στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2015 ως λογιστική διαφορά.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **15/07/2020** έκθεση μερικού ελέγχου **Φορολογίας Εισοδήματος** του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη του φορολογικού έτους 2015 κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Επειδή μετά τα ανωτέρω, οι λογιστικές διαφορές που προστίθενται στα φορολογητέα κέρδη του έτους 2015 σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ανέρχονται σε 49.968,43€, ήτοι:

Κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού	Ποσό 2015
61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	21.398,07€
62	Παροχές τρίτων	6.312,04€
64	Διάφορα έξοδα	6.580,43€
83	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	15.677,89€
		49.968,43€

Ενώ τα **καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις** ανέρχονται σε **106.752,11€** (= δηλωθέντα 56.783,68€ + λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας Απόφασης 49.968,43€), δεδομένου δε ότι το συνολικό εισόδημα του υπόχρεου με τις έμμεσες τεχνικές βάσει της παρούσας Απόφασης ανέρχεται σε **256.063,07€**, όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο,

το τελικό εισόδημα προς φορολόγηση βάσει της παρούσας Απόφασης ανέρχεται σε **256.063,07€**.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **25/09/2020** και με αριθ. πρωτοκ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, οδός, Τ.Κ., και

α) την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2014**, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, ως **πλημμελώς αιτιολογημένης** και

β) την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2015**, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π,

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 15/07/20	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014		0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
2	 - 15/07/20	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2015	199.579,39€	65.861,20€	32.930,60€	13.455,46€	112.247,26€
Σύνολα					65.861,20€	32.930,60€	13.455,46€	112.247,26€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.