



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

Καλλιθέα, 02/09/2022

Αριθμός απόφασης: 2703

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από 08/04/2022 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:, κατοίκου, οδός, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

4. Την υπ' αριθμ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/19-05-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

7. Την με αριθμ...../2022 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

8. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/02-09-2022 (αριθμ. πρωτ. ΚΕΦΟΜΕΠ/2022) έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το οποίο διαβιβάσθηκε η από 25/08/2022 έκθεση συμπληρωματικών επαληθεύσεων.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης από 08/04/2022 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ: η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 61.278,34 πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 30.639,17 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 8.151,61 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό φόρου **100.069,12 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 28/02/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Αναλυτικότερα, εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δυνάμει της με αριθμ.925/2021 Απόφασης της Υπηρεσίας μας, βάσει της οποίας αποφασίσθηκε η ακύρωση της υπ' αριθμ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ως πλημμελώς αιτιολογημένη διότι η αρχική έκθεση ελέγχου περιείχε παραβάσεις διαφορετικές από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα και ειδικότερα ως προς την ανωτέρω πλημμέλεια στην Απόφαση της Υπηρεσίας μας αναφέρονταν τα εξής:

«...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 Απόψεών 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 ανάλωσης 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 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, 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.».

Κατόπιν έκδοσης της ως άνω Απόφασης της Υπηρεσίας μας διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος αρχικώς με τις γενικές διατάξεις και εν συνεχεία με τις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού και κατόπιν σύγκρισης των αποτελεσμάτων των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λήφθηκε υπόψη το μεγαλύτερο και συγκεκριμένα ως εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡ.ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΘΑΡΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ			ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
	ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ		ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ	
2014	140.136,8 4	18.704,6 4	158.841,4 8	240.593,36 240.593,36

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Λόγω της παρανομίας που εμφιλοχώρησε η οποία του στέρησε τη θεμελιώδη εγγύηση της ακρόασης δεν είναι παρά καταχρηστική η παράταση της παραγραφής.

2. Ως προς τα διαθέσιμα μετρητά την 01.01.2014 ισχυρίζεται ότι διέθετε ένα σημαντικό ποσό διαθεσίμων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς στις 31/12/2011. Από 1/1/2012 έως και την ελεγχόμενη περίοδο εφαρμόζει πλήρως τα στοιχεία και την μέθοδο του ελέγχου προκειμένου να εντοπιστούν τα διαθέσιμα μετρητά στις 31/12/2013 και με βάση αυτά ισχυρίζεται ότι κατά τις 1/1/2014 διέθετε 143.306,32 ευρώ μετρητά (ποσό που είναι αντίστοιχο της αρχικής του υποβολής πίνακα για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής και που δεν υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως απαιτεί η ΠΟΛ 1050/2014). Εσφαλμένα, λοιπόν, ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση των κονδυλίων κι επαναπροσδιορισμό των συνολικών πηγών κεφαλαίων/εσόδων και αναλώσεων κεφαλαίων για το φορολογικό έτος 2014 χωρίς να λάβει υπόψη τα διαθέσιμα μετρητά που δήλωσε ότι κατείχε.

3. ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε ότι δεν είναι νόμιμα εκπιπόμενες οι επιχειρηματικές δαπάνες της χειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2014 ύψους 10.144,00 ευρώ και προσδιόρισε τα καθαρά

κέρδη λογιστικά σύμφωνα με το ως άνω άρθρο 21 του ν.4172/2013, χωρίς την αναγνώρισή τους ως εκπεστέων, προσθέτοντας τες στα οικονομικά αποτελέσματα της χρήσης με τη μορφή λογιστικών διαφορών, καθώς οι εν λόγω δαπάνες είχαν πραγματοποιηθεί προς το συμφέρον της επιχείρησης, αντιστοιχούσαν σε πραγματική συναλλαγή κι είχαν εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία, όπως απαιτεί ο νόμος στο άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε.

4. Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 26 του ν.4172/2013 κρίσιμος χρόνος για τον εντοπισμό του εφαρμοστέου καθεστώτος είναι ο σχηματισμός των προβλέψεων των επισφαλών απαιτήσεων και όχι κατά τον χρόνο που οι απαιτήσεις κατέστησαν ληξιπρόθεσμες και μπορούσαν να σχηματιστούν οι σχετικές προβλέψεις.

Ο προσφεύγων κατόπιν υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/19-05-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο ισχυρίζεται την ύπαρξη διαθεσίμων την 31.12.2013 και συγκεκριμένα ότι διέθετε 143.306,32 ευρώ μετρητά και προς τεκμηρίωση αυτών προσκομίζει σχετικά έγγραφα (εκκαθαριστικά σημειώματα ετών 2011-2014, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος 2011-2014, Πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, Βεβαιώσεις Τραπεζών ως προς τα υπόλοιπα των τηρούμενων λογαριασμών) και αναφορικά με τις επισφαλείς απαιτήσεις προσκομίζει την υπ'αριθμ...../2019 απόφαση του Α' Τμήματος του Μονομελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης και δεδομένης της έκδοσης της εν λόγω απόφασης το 2019 δεν είναι δυνατό να θεωρεί ο έλεγχος ότι το ποσό κατέστη ανεπίδεκτο το 2009 ή το 2011 κι ακολούθως να απαιτεί από τότε να είχε σχηματιστεί η επισφαλής απαίτηση.

Η Υπηρεσίας μας κατόπιν του ανωτέρω υπομνήματος, εξέδωσε την με αριθμ...../2022 Πράξη Αναπομπής προκειμένου τα προσκομισθέντα στοιχεία να αξιολογηθούν σε συνδυασμό με τα τραπεζικά δεδομένα που υφίστανται στο αρχείο της ελεγκτικής αρχής. Η ελεγκτική αρχή εν συνεχεία με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/02-09-2022 (αριθμ. πρωτ. ΚΕΦΟΜΕΠ/2022) έγγραφό της διαβίβασε στην Υπηρεσία μας την από 25/08/2022 έκθεση συμπληρωματικών επαληθεύσεων.

Επειδή στο άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«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:

...

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.».

Επειδή εν προκειμένω ως ανωτέρω αναφέρθηκε ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθμ.925/2021 Απόφασης της Υπηρεσίας μας βάσει της οποίας αποφασίσθηκε η ακύρωση της υπ'

αριθμ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ως πλημμελώς αιτιολογημένη. Στο πλαίσιο του εν λόγω ελέγχου επανάληψης διαδικασίας κατ' εντολή της Απόφασής μας, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη την 08/03/2022 η οποία επιδόθηκε στον προσφεύγοντα την 10/3/2022, ήτοι εντός της προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ.2 του ν.4174/2013. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί καταχρηστικής παράτασης παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 22

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.*
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,*
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...*

Άρθρο 23

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,*
- ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες...».*

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή εν προκειμένω κατά τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων και λογιστικές διαφορές που αφορούσαν σε δαπάνες ποσού 10.144,00 ευρώ. Ειδικότερα τις συγκεκριμένες δαπάνες ο έλεγχος τις απέρριψε λόγω μη προσκόμισης του φορολογικού στοιχείου και δικαιολογητικών εγγράφων (α/α 1-3, 5-6,8), αφορούσαν σε έξοδα ταξιδιών, γεύματα, προσωπικές δαπάνες (α/α 4, 8 και 9) (σελ.9-10 έκθεσης ελέγχου).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και ενώ αμφισβητεί την κρίση του ελέγχου ισχυριζόμενος ότι αφορούν σε δαπάνες προς το συμφέρον της επιχείρησης δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει τους ισχυρισμούς του.

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 εκπώσεις 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 οφειλόμενων ποσών ανά συναλλαγή και επί τη βάση του χρόνου που αυτά παραμένουν ανεξίσπρακτα. Σημειώνεται ότι για το σχημασμό 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 (εισπρακτικές 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, εν προκειμένω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί την λογιστική διαφορά που αφορά στον σχηματισμό πρόβλεψης για τον πελάτη καθότι ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν έχει δικαίωμα σχηματισμού πρόβλεψης στο φορολογικό έτος 2014 αλλά σε έτη προγενέστερα και συγκεκριμένα το 2009 ήτοι κατά το έτος που είχαν σφραγισθεί οι επιταγές συνολικού ποσού 55.682,83 ευρώ καθότι από τις διατάξεις του άρθρου 26 του ΚΦΕ και της

ΠΟΛ1056/2015 συνάγεται ότι κρίσιμος χρόνος για τον εντοπισμό του εφαρμοστέου καθεστώτος είναι ο χρόνος σχηματισμού των προβλέψεων των επισφαλών απαιτήσεων και όχι ο χρόνος κατά τον οποίο οι απαιτήσεις κατέστησαν ληξιπρόθεσμες ως θεωρεί ο έλεγχος.

Επειδή ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου το ανωτέρω ποσό πρόβλεψης (55.682,83 ευρώ) απορρίφθηκε από την ελεγκτική αρχή για το λόγο 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 2014. Ο προσφεύγων επίσης κατά το ενδικοφανές στάδιο προσκόμισε και την με αριθμ. 2651/2019 απόφαση του Α' Τμήματος του Μονομελούς Εφετείου Με την ως άνω απόφαση εκδικάστηκε η έφεση του αντιδίκου κατά της ως άνω υπ' αριθμ...../2011 πρωτόδικης απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Βάσει της ανωτέρω απόφασης που εκδόθηκε το 2019, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν είναι δυνατό να θεωρεί ο έλεγχος ότι το ποσό κατέστη ανεπίδεκτο το 2009 ή το 2011 κι ακολούθως να απαιτεί από τότε να είχε σχηματιστεί η πρόβλεψη για επισφαλής απαίτηση.

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. Ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου το ποσό των 55.682,83 ευρώ αφορούσε τις εξής επιταγές:

-..... ποσού 15.000,00 ευρώ λήξης 27/2/2009

-..... ποσού 20.000,00 ευρώ λήξης 31/3/2009

-..... ποσού 20.682,83 ευρώ λήξης 15/6/2009

οι οποίες παρόλο που εμφανίσθηκαν εμπρόθεσμα προς πληρωμή στις εκδότριες τράπεζες επέστρεψαν απλήρωτες λόγω ελλείψεως διαθέσιμων κεφαλαίων αφού προηγουμένως σφραγίσθηκαν από αυτές. Επίσης όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ...../2011 Απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, για την διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης των εν λόγω απαιτήσεων του, πέρα από την σφράγιση των επιταγών από τις εκδότριες τράπεζες ο προσφεύγων προέβη σε κατάθεση της υπ' αριθμ...../2010 Αγωγής Αποζημίωσης η οποία έγινε αποδεκτή από το Μονομελές Πρωτοδικείο με την προαναφερόμενη Απόφαση υποχρεώνοντας τον εν λόγω οφειλέτη να του καταβάλει νομιμοτόκως το ποσό των 55.682,83 ευρώ.

Ο προσφεύγων όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου δεν προέβη σε σχηματισμό πρόβλεψης σε προγενέστερα έτη καθώς την 01.01.2014 στον λογαριασμό 44.11.0000 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ» δεν υφίσταται υπόλοιπο.

Ο προσφεύγων επίσης πέραν των ανωτέρω κατά το ενδικοφανές στάδιο προσκόμισε και την με αριθμ./2019 απόφαση του Α' Τμήματος του Μονομελούς Θεσσαλονίκης με την οποία εκδικάστηκε η έφεση που είχε ασκηθεί από τον ως άνω πελάτη κατά της υπ' αριθ...../2011 πρωτόδικης απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4172/2013 (Α' 167), και της ΠΟΛ 1056/2015 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. Ως κατάλληλες ενέργειες είναι η σφράγιση μίας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα, η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής.

Επειδή επίσης 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».

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω 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:

Ονοματεπώνυμο ή Επωνυμία	Είδος	Ημερομηνία	Ποσό	Ποσοστό ΦΠΑ	Ποσό ΦΠΑ
.....	Επιταγή	27/2/2009	15.000,00 €	19%	2.394,96 €
	Επιταγή	31/3/2009	20.000,00 €	19%	3.193,28 €
	Επιταγή	15/6/2009	20.682,83 €	19%	3.302,30 €
Σ ύ ν ο λ ο			55.682,83 €		8.890,54 €

Ως εκ τούτου, το ανωτέρω ποσό ΦΠΑ ύψους **8.890,54 €**, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά και πρέπει να προστεθεί στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 ως λογιστική διαφορά.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω τα φορολογητέα κέρδη από επαγγελματική δραστηριότητα όπως αυτά είχαν προσδιορισθεί από τον έλεγχο (136.688,01 ευρώ) σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις περιορίζονται κατά το ποσό των 46.792,29 ευρώ (55.682,83-8.890,54) και διαμορφώνονται στο ποσό των **89.895,72 ευρώ**.

Επειδή στην **ΠΟΛ 1270/2013** της ΓΓΔΕ μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής:

«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.

Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ όψιν εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

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 στην ΠΟΛ 1050/2014 της ΓΓΔΕ αναφέρονται τα εξής:

«...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 υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.».

Επειδή στην ΠΟΛ 1259/2014 της ΓΓΔΕ αναφέρονται τα εξής:

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

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

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

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

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι την 01.01.2014 είχε διαθέσιμα μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος ύψους **143.306,32 ευρώ και ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν είχε αυτή την δυνατότητα. Ειδικότερα για τον προσδιορισμό του ανωτέρω ποσού λαμβάνει υπόψη το διαθέσιμο υπόλοιπο κεφαλαίου προηγούμενων ετών την 31.12.2012 και την 31.12.2013 όπως αυτό έχει προσδιορισθεί από τον έλεγχο, προσθέτει τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών την 01/01/2012 και από το ποσό αυτό αφαιρεί τις καθαρές καταβολές που έχει**

πραγματοποιήσει στην ατομική επιχείρησή του στο χρονικό διάστημα από 01/01/2012 - 31/12/2013 και τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών που υφίστανται την 01/01/2014 και συγκεκριμένα:

Υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών την 01.01.2012	726.684,97
Πλέον :Διαθέσιμο υπόλοιπο την 31.12.2012	-12.473,49
Πλέον: Διαθέσιμο υπόλοιπο την 31.12.2013	11.061,47
Μείον Καθαρές καταβολές στην ατομική του επιχείρηση	262.500,00
Μείον υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών την 01.01.2014	319.266,63
Δυνατότητα μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος	143.506,32

Ωστόσο σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης στην περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται την ύπαρξη μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος κατά το τέλος της προηγούμενης από την ελεγχόμενη χρήση, δεδομένου ότι πρόκειται για προσδιορισμό διαθεσίμων μετρητών και όχι για προσδιορισμό τεκμαρτού εισοδήματος, για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθεσίμου και μη αναλωθέντος κεφαλαίου που αντιστοιχεί σε ταμειακά διαθέσιμα, το οποίο συγκρίνεται και με τα υπόλοιπα τραπεζικών διαθεσίμων θα πρέπει να ελέγχεται αφενός εάν έχει ληφθεί υπόψη το πραγματικό εισόδημα καθώς και το πραγματικό αναλωθέν ποσό για αγορές και δαπάνες, δεδομένου ότι το ποσό το οποίο κάθε φορά κρίνεται αντιστοιχεί σε ταμειακή βάση και επίσης θα πρέπει εν συνεχεία να ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών κατά την αρχή της ελεγχόμενης χρήσης είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών κατά την ίδια χρονική στιγμή, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως.

Εν προκειμένω ο προσφεύγων δεν ακολούθησε την ανωτέρω μεθοδολογία ως ισχυρίζεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Ο έλεγχος όπως αναλυτικά παρατίθεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 53-59 και 74-79) βασιζόμενος στις οδηγίες της Διοίκησης προέβη σε προσδιορισμό του διαθεσίμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών την 01.01.2014, λαμβάνοντας υπόψη τα εισοδήματα και τις πραγματικές δαπάνες για τα οικονομικά έτη από το 1997-2014 καθώς και τις καταβολές στις οποίες έχει πραγματοποιήσει προς την ατομική του επιχείρηση μέχρι την 01.01.2014 και προέβη σε σύγκριση του εν λόγω ποσού με τα υπόλοιπα τραπεζικών διαθεσίμων την 01.01.2014 και συγκεκριμένα:

Πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών (οικονομικά έτη 1997-2014) την 01.01.2014	674.840,69
Μείον: καθαρές καταβολές στην ατομική του επιχείρηση	780.000,00
Διαθέσιμο κεφάλαιο την 01.01.2014	-105.159,31
Υπόλοιπο τραπεζικών καταθέσεων την 01.01.2014	319.266,63
Δυνατότητα μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος	0,00

Από τα ανωτέρω αφενός συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν είχε δυνατότητα διακράτησης των ταμειακών διαθεσίμων που επικαλείται αφετέρου ο προσφεύγων αμφισβητεί την κρίση του ελέγχου ως προς τον ανωτέρω προσδιορισμό γενικώς χωρίς να αναφέρεται με συγκεκριμένο τρόπο και να προσκομίζει και σχετικά αποδεικτικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν την αμφισβήτησή του ως προβλέπεται και απαιτείται από το άρθρο 65 του ΚΦΔ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το συμπληρωματικό υπόμνημά του ο προσφεύγων προσκομίζει τα εκκαθαριστικά σημειώματα και τραπεζικές βεβαιώσεις ως προς τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών τα οποία ωστόσο κατόπιν αξιολόγησής τους από την ελεγκτική αρχή δεν τροποποιούν τα τραπεζικά δεδομένα όπως αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον έλεγχο. Κατόπιν των ανωτέρω ο ως άνω ισχυρισμός ως προς τα διαθέσιμα μετρητά ύψους 143.506,32 ευρώ απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και ο προσδιορισμός της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης βάσει της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού ποσού **185.691,94 ευρώ** δεν τροποποιείται με την παρούσα Απόφαση.

Επειδή κατόπιν σύγκρισης των αποτελεσμάτων των δύο προσδιορισμών λαμβάνεται ως φορολογητέο εισόδημα το μεγαλύτερο και συγκεκριμένα:

ΦΟΡ.ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΘΑΡΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ			ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	
	ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ			ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΚΑΙ ΣΥΖΥΓΟΥ
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΚΑΙ ΣΥΖΥΓΟΥ	
2014	93.344,55	18.704,64	112.049,19	240.593,36	240.593,36

Τα ανωτέρω ποσά αναλύονται ως εξής:

Α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)			ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)			ΠΟΣΑ ΔΕΔ (3)			ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	ΣΥΝΟΛΟ	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	ΣΥΝΟΛΟ	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	ΣΥΝΟΛΟ	
Ακίνητη περιουσία	0,00	912,00	912,00	0,00	912,00	912,00	0,00	912,00	912,00	0,00
Τόκοι-Μερίσματα	173,72	30,60	204,32	3.448,83	30,60	3.479,43	3.448,83	30,60	3.479,43	3.275,11
Επιχειρηματική δραστηριότητα	36.023,06		36.023,06	136.688,01		136.688,01	89.895,72		89.895,72	53.872,66
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	0,00	17.762,04	17.762,04	0,00	17.762,04	17.762,04	0,00	17.762,04	17.762,04	0,00
Συνολικό εισόδημα	36.196,78	18.704,64	54.901,42	140.136,84	18.704,64	158.841,48	93.344,55	18.704,64	112.049,19	57.147,77

Β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)			ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)			ΠΟΣΑ ΔΕΔ (3)			ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	ΣΥΝΟΛΟ	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	ΣΥΝΟΛΟ	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	ΣΥΝΟΛΟ	
Ακίνητη περιουσία	0,00	912,00	912,00	0,00	912,00	912,00	0,00	912,00	912,00	0,00

Τόκοι-Μερίσματα	173,72	30,60	204,32	173,72	30,60	204,32	173,72	30,60	204,32	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	36.023,06		36.023,06	221.715,00		221.715,00	221.715,00		221.715,00	185.691,94
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	0,00	17.762,04	17.762,04	0,00	17.762,04	17.762,04	0,00	17.762,04	17.762,04	0,00
Συνολικό εισόδημα	36.196,78	18.704,64	54.901,42	221.888,72	18.704,64	240.593,36	221.888,72	18.704,64	240.593,36	185.691,94

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω και με την παρούσα Απόφαση παρά την διαφοροποίηση του εισοδήματος των γενικών διατάξεων, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται αυτό το οποίο έχει προσδιορισθεί με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συνεπώς δεν τροποποιείται το φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό έχει προσδιορισθεί από τον υπό κρίση έλεγχο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία **08/04/2022** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:, ως εξής:

α) τη μερική αποδοχή της προσφυγής ως προς τους προσβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις

β) την απόρριψη της προσφυγής ως προς τους προσβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές

Κατόπιν των ανωτέρω λόγω μη διαφοροποίησης με την παρούσα, του τελικού φορολογητέου εισοδήματος επικυρώνεται η υπ' αριθμ. /2022 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Φορολογικό έτος 2014

Διαφορά φόρου εισοδήματος	61.278,34
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	8.151,61

Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	30.639,17
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	100.069,12

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.