



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/02/2024

Αριθμός απόφασης: 488

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / Τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, κατά: α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης,

φορολογικού έτους 2018, γ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, και δ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

7. Το από Συμπληρωματικό Υπόμνημα που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά μαζί με τα επικαλούμενα νέα στοιχεία.

8. Την υπ' αριθμ. απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.

9. Την υπ' αριθμ. πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

10. Το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης με θέμα «Γνωστοποίηση αποτελεσμάτων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ μετά τη με αρ. πράξη αναπομπής» με συνημμένα τα σχετικά πορίσματα του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, κατόπιν της ως άνω πράξης αναπομπής. (ΔΕΔ).

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

Επί της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 23.080,06 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 11.540,03 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.475,31 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 39.095,40 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 4.371,06 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.185,53 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 380,19 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 6.936,78 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

γ) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 7.170,10 ευρώ αντί του δηλωθέντος ποσού 7.243,37 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000.

δ) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./

επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 4.922,70 ευρώ και επιπλέον καταλογίστηκε σε βάρος της κύριος φόρος ποσού 117,26 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 58,63 ευρώ ήτο συνολικό ποσό **175,89 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από οικείων εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Στο πλαίσιο του ελέγχου απεστάλη στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ. πρωτ. Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων. Η προσφεύγουσα προσκόμισε το βιβλίο εσόδων εξόδων, ωστόσο δεν προσκόμισε τα απαιτούμενα παραστατικά. Σε συνδυασμό με το γεγονός ότι τα ποσά του δηλούμενου εισοδήματος για κάθε ελεγχόμενο έτος (2017 και 2018) δεν επαρκούσαν για την κάλυψη προσωπικών δαπανών διαβίωσης της προσφεύγουσας ο έλεγχος εισηγήθηκε με υπηρεσιακό σημείωμα την έγκριση του προσδιορισμού του εισοδήματος με Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι πληρείται και η προϋπόθεση του άρθρου 28 για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, και εισηγήθηκε, ως καταλληλότερη, την επιλογή της τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας ως μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο. Η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης με την από απόφασή της ενέκρινε την εφαρμογή της ως άνω έμμεσης τεχνικής του άρθρου 27 του ν. 4987/2022 για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων κατά τα ελεγχόμενα έτη κα ως εκ τούτου, έγινε προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων και παράλληλα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, προκειμένου να επιλεγεί το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα. Από την εν λόγω επεξεργασία και σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1270/2013 και 1050/2014, προέκυψε το εξής αποτέλεσμα:

Φορολογικό έτος	Συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος	Συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Τελικό φορολογητέο εισόδημα
2017	8.784,30	79.162,01	79.162,01
2018	8784,79	24.083,81	24.083,81

Με βάση την ανωτέρω διαπίστωση του ελέγχου, εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης οι με αριθμ. προσβαλλόμενες πράξεις για τα φορολογικά έτη 2017-2018.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράβαση διάταξης ουσιαστικού δικαίου: Μη νόμιμη η χρήση τεχνικής ελέγχου με χρήση μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης – αναιτιολόγητη, ελλιπής και αόριστη η

απόφαση του Προϊσταμένου για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού φορολογητέας ύλης – παραβίαση διατάξεων άρθρων 27 του ν. 4174/2013 και 28 ν. 4172/2013 και ΠΟΛ.1050/2014. Η μεθοδολογία του άρθρου 28 ΚΦΕ θα πρέπει να εφαρμόζεται μόνο όταν συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις, ειδάλλως οι πράξεις προσδιορισμού φόρου είναι άκυρες.

- Εσφαλμένη εκτίμηση της Διοίκησης σχετικά με τη δυνατότητα κάλυψης των προσωπικών αναγκών διαβίωσης λόγω επίκλησης κάλυψης της προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων με διαθέσιμο κεφάλαιο προγενέστερων ετών αλλά και κεφαλαίων-χρημάτων που αποκτήθηκαν από κληρονομιά.
- Εσφαλμένη τεχνική ανάλυσης ρευστότητας των ετών 2017 και 2018, καθώς κατά την εφαρμογή της δε συνυπολογίστηκαν διαθέσιμα κεφάλαια προηγούμενων ετών και δη το ποσό των 90.000 ευρώ που άφησε ως κληρονομιά ο πατέρας του συζύγου της
- Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω έλλειψης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και ειδικότερα, οι προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ δε διαλαμβάνουν καμία αιτιολογία ως προς την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και τη μη έκπτωση των δαπανών κατά το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, παρά μόνο αρκούνται στη γενικόλογη «αιτιολογία» ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά το από συμπληρωματικό υπόμνημα, προβάλλοντας τους παρακάτω πρόσθετους λόγους:

- Μη νόμιμη η εφαρμογή της μεθόδου της αρχής της ανάλυσης ρευστότητας (έμμεσης τεχνικής ελέγχου) στην ένδικη περίπτωση, καθώς η εν λόγω μέθοδος δύναται να εφαρμοστεί, εφ' όσον ελέγχεται φυσικό πρόσωπο και συντρέχει είτε περίπτωση κάλυψης μόνον προσωπικών πραγματικών και όχι τεκμαρτών (ούτε, βέβαια, επιχειρηματικών) δαπανών, είτε εντοπίζεται προσαύξηση περιουσίας, η οποία δεν δύναται να καλυφθεί εκ των δηλωθέντων εισοδημάτων. Στην προκείμενη περίπτωση, κατ' αρχάς, ως συνομολογείται και στις εκθέσεις ελέγχου δεν συνέτρεξε τελικώς ο πρώτος λόγος, περί μη προσκόμισης των βιβλίων και των στοιχείων της, καθ' όσον αυτά γίνεται δεκτό ότι προσκομίστηκαν στο σύνολό τους κατά την διάρκεια του ελέγχου, ενώ περαιτέρω, δε δύναται να τύχει εφαρμογής η επιλεγείσα έμμεση τεχνική ελέγχου και για τον έτερο λόγο που επικαλείται η ελεγκτική αρχή, μιας και το δηλούμενο εισόδημά της επαρκεί πλήρως για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών και δεν επιτρέπεται κατά νόμον η αξιολόγηση αυτού για την κάλυψη των επαγγελματικών ή/και των τεκμαρτών δαπανών. Εν προκειμένω, ως συνάγεται από την ένδικη έκθεση ελέγχου και τη διαμόρφωση του σχετικού πίνακα ανάλυσης κεφαλαίων/εσόδων προκύπτουν ως μη καλυφθέντα τα ποσά που περιλαμβάνονται στις επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, όπερ μη νόμιμο, καθ' όσον ο νόμος ρητώς αξιώνει ως προϋπόθεση την αδυναμία κάλυψης (δια του δηλούμενου εισοδήματος) των προσωπικών πραγματικών δαπανών του ελεγχόμενου. Στην ελεγχόμενη, περίπτωση, όμως το δηλούμενο εισόδημά της, υπερκαλύπτει τις πραγματικές δαπάνες της και, ως εκ τούτου, δεν υφίσταται νόμιμο έδαφος εφαρμογής της επιλεγείσης έμμεσης τεχνικής ελέγχου.
- Μη σύννομη η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, για την εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματός της, κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ως εκ τούτου τυγχάνουν ακυρωτέες όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Όπως προκύπτει από το γράμμα των οριζόμενων στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 εγκύκλιο, σε περίπτωση που σε φορολογικό έλεγχο εισοδήματος φυσικού προσώπου επιλέγεται η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου, τότε, αμέσως μετά την εξεύρεση των διαφορών και ανεξάρτητα από την

κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 Ν.4174/2013, στο οποίο ο φορολογούμενος διαθέτει χρονικό διάστημα 20 ημερών για να απαντήσει, υπάρχει ρητή δεσμευτική υποχρέωση της φορολογικής αρχής να κοινοποιήσει στον φορολογούμενο Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου, κατ' άρθρο 10 ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, επί του οποίου τίθεται προθεσμία 5 ημερών, για να αιτιολογήσει ο φορολογούμενος τις προκύπτουσες, με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, διαφορές εισοδήματος. Εντούτοις, στην προκείμενη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή ουδέποτε κοινοποίησε το Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου, κατ' άρθρο 10 ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, παραβιάζοντας ουσιώδη τύπο της διαδικασίας και, συνακόλουθα, οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν άνευ άλλου τινός ακυρωτέες και πρέπει να εξαφανισθούν.

- Παντελώς ελλιπής η αιτιολογία της ένδικης έκθεσης ελέγχου και οι ερειδόμενες επ' αυτής καταλογιστικές πράξεις, λόγω πρόδηλης αντίφασης της εφαρμοσθείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Εάν, δηλαδή, σύμφωνα με τον έλεγχο πράγματι υφίσταται νόμιμος λόγος προσαύξησης της προσωπικής περιουσίας της και διενεργήθηκε έλεγχος εξεύρεσης του πραγματικού προσωπικού εισοδήματός της, θα πρέπει για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος να απαλειφθούν οι επαγγελματικές δαπάνες από τους αντίστοιχους πίνακες, ως μη αφορώσες το προσωπικό εισόδημά της, ενώ εάν πρόκειται για εντοπισθείσες διαφορές από επιχειρηματική δραστηριότητα, στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να ληφθούν μεν υπόψιν οι επαγγελματικές δαπάνες, αλλά ταυτόχρονα να ληφθεί υπόψιν και να συνυπολογιστεί και η ζημία της ατομικής επιχείρησής της.

- Σε κάθε περίπτωση, προδήλως εσφαλμένη, άλλως πλημμελής, η εφαρμογή της επιλεγείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, καθ' όσον δεν ελήφθησαν υπόψιν πολύ κρίσιμα ζητήματα, που θα οδηγούσαν στο νόμιμο και ρεαλιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, που θα αναδιαμόρφωναν τους πίνακες, όπερ αναπόδραστα οδηγεί στη μεταρρύθμιση ή/και ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα τα παρακάτω νέα στοιχεία:

1. Η με αρ. πρακτικού έκθεση πρακτικών του Ειρηνοδικείου Ηρακλείου που συνεδρίασε στις με την οποία δημοσιεύτηκε η διαθήκη του
2. Το από Ηλεκτρονικό μήνυμα της εταιρείας
3. Καρτέλα της χρήσης 2019 της προμηθεύτριας εταιρείας
4. Αντίγραφο τραπεζικής μεταφοράς ποσού 25.191,61 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4987/2022:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ):

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

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

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

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

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

Επειδή στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013” αναφέρονται τα εξής:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της

δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

.....

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για την προσφεύγουσα συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ που προβλέπει την εφαρμογή έμμεσης μεθόδου. Ειδικότερα, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 διαπιστώνεται ότι το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα της προσφεύγουσας, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες με αριθμ.

καταχώρισης δηλώσεις της και παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα από τον παρακάτω πίνακα, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018
Δηλωθέν εισόδημα από μερίσματα	45,68	0
(+) Δηλωθέν εισόδημα από τόκους	346,19	254,05
(+) Δηλωθέν εισόδημα και αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά συζύγου (κωδ. 301, 659, 617, 661)	5.450,82	6.038,57
Δηλωθέν εισόδημα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ζημιά)	-29.398,45	-16.245,91
Δηλωθέν εισόδημα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ζημιά) συζύγου	-238,73	-33,34
Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος	5.842,69	6.292,62
(-) Δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείου (κωδ. 727, 728)	2.968,61	2.969,58
(-) Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049, 050)	10.094,70	7.008,20
(-) Πληρωμές φόρων (όπως προκύπτουν από το πληροφοριακό σύστημα Taxis)	4.844,50	5.617,95
Σύνολο προσωπικών δαπανών	17.907,81	15.595,73

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα, τα στοιχεία του οποίου προέρχονται από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα στοιχεία του συστήματος taxis (πληρωμές φόρων), για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 το συνολικό ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος της προσφεύγουσας είναι 5.842,69 ευρώ και 6.292,62 ευρώ αντίστοιχα, ενώ το σύνολο των προσωπικών δαπανών ανέρχεται στο ποσό των 17.907,81 ευρώ και 15.595,73 ευρώ αντίστοιχα και ως εκ τούτου δεν υφίσταται διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη προσωπικών δαπανών.

Επειδή η προσφεύγουσα, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται εσφαλμένη εκτίμηση του ελέγχου σχετικά με τη δυνατότητα κάλυψης των προσωπικών αναγκών διαβίωσης, καθώς δεν έλαβε υπόψη το διαθέσιμο κεφάλαιο προγενέστερων ετών αλλά και κεφαλαίων-χρημάτων που αποκτήθηκαν από κληρονομιά. Ειδικότερα αναφέρει ότι προσκομίζει κατάλογο με τα διαθέσιμα εισοδήματά της από το έτος 2003 έως το 2018, όπως και τους τραπεζικούς της λογαριασμούς με τα διαθέσιμα υπόλοιπα αυτών που υπερκαλύπτουν την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων κατά τα έτη 2017-2018. Περαιτέρω αναφέρει ότι στις 06/02/2014 απεβίωσε ο πατέρας του συζύγου της, ο οποίος κατέλιπε σε χρήματα στο σύζυγό της το ποσό των 90.000 ευρώ, ο σύζυγός της έχει αποδεχτεί την κληρονομιά του θανόντος πατρός του και εκκρεμεί τυπικά η σύνταξη του δηλωτικού αποδοχής κληρονομιάς, και το ως άνω ποσό των 90.000 ευρώ ενσωματώθηκε στην οικογενειακή τους ρευστότητα ως πηγή εσόδων και χρησιμοποιήθηκε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης. Συνεπώς ισχυρίζεται ότι δύναται να καλύψει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης και η φορολογική αρχή παντελώς αυθαίρετα και με ελλιπή και λανθασμένη αιτιολογία εφάρμοσε τις διατάξεις περί έμμεσου προσδιορισμού εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. Περαιτέρω με το από συμπληρωματικό της υπόμνημα ισχυρίζεται εκ νέου ότι το δηλούμενο εισόδημά της υπερκαλύπτει τις πραγματικές δαπάνες της και, ως εκ τούτου, δεν υφίσταται νόμιμο έδαφος εφαρμογής της επιλογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

Επειδή οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας αβασίμως προβάλλονται, καθώς η τυχόν ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το οποίο συγκρίνεται με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2, περ. ζ' του ν.4172/2013, και συνεπώς δεν αναζητείται ο τρόπος κάλυψης της διαφοράς μεταξύ εισοδήματος και πραγματοποιούμενων δαπανών με τυχόν ύπαρξη ανάλυσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τον πίνακα της σελίδας 8 της παρούσας απόφασης, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 το δηλούμενο εισόδημά της προσφεύγουσας δεν επαρκεί να καλύψει τις πραγματικές, και όχι τεκμαρτές όπως ισχυρίζεται, δαπάνες της. Ως εκ τούτου ορθά και νόμιμα ο έλεγχος έκρινε ότι πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, και εισηγήθηκε, ως καταλληλότερη, την επιλογή της τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας ως μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο και στη συνέχεια, σύμφωνα με τα παραπάνω, καθώς και όσα αναφέρονται στα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης εξέδωσε την απόαπόφαση για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου (της τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας) για τον έλεγχο της προσφεύγουσας.

Επειδή, σχετικά με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, στο άρθρο 27 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

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

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

Επειδή στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού” ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης

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

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

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

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

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

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

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

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

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

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

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

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

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

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

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

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

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

.....

Άρθρο 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

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

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

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

Άρθρο 8

Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά

καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρουσίδας 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 φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή/κατηγορία εισοδήματος.

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

- Καταρχάς, 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 φορολογουμένους/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 αποτελέσματα 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 φορολογουμένους 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.

Άρθρο 10

Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με

αυτές. Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων.

Άρθρο 11

Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.»

Επειδή από την δημοσίευση της παραπάνω απόφασης ΠΟΛ.1050/17.2.2014 κάθε διάταξη της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. που έρχεται σε αντίθεση με αυτήν έπαψε να ισχύει. Συνεπώς η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα διάταξη σχετικά με το Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου - Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου που αναφέρεται στο άρθρο 10 της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 έπαψε να ισχύει, καθώς αντικαταστάθηκε με το άρθρο 11 της ΠΟΛ.1050/2014 που ορίζει ότι το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατόπιν εισήγησης του ελέγχου εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης η από απόφαση για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον έλεγχο της προσφεύγουσας, με την οποία εγκρίθηκε ως καταλληλότερη, μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας. Ειδικότερα, για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής ελέγχου, δημιουργήθηκε ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, ήτοι α) τις «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και β) τις «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ».

Στην πρώτη στήλη, ήτοι στις «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ», συμπεριλήφθηκαν τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί από την προσφεύγουσα στη διάρκεια της κάθε μίας από τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση, φορολόγηση ή νόμιμη απαλλαγή, καθώς επίσης και η νομιμότητα των συναλλαγών, ενώ στη δεύτερη στήλη, ήτοι στις «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, στην διάρκεια της κάθε μίας από τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους. Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ» και «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και η μη αιτιολόγησή της υπόκειται σε φορολόγηση.

Από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, προσδιορίστηκε η κάτωθι διαφορά στο φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, η οποία θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και η μη αιτιολόγησή της υπόκειται σε φορολόγηση:

	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Μη δηλωθείσα-αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη όπως προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου	70.374,71	15.229,02

Στη συνέχεια, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ.1050/2014, το ως άνω προσδιορισθέν καθαρό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας συγκρίθηκε με το καθαρό φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων και επιλέχθηκε το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα, ήτοι αυτό που προέκυψε με βάση τις έμμεσες τεχνικές.

Επειδή, μετά την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων, αλλά και των ευρημάτων του ελέγχου, εκδόθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4987/2022, το με αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων, μαζί με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού του φόρου με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα την Η προσφεύγουσα, η οποία είχε το βάρος της απόδειξης,

σύμφωνα με το άρθρο 11 της ΠΟΛ.1050/2014, για τα διαθέσιμα περιουσιακά της στοιχεία και τις προκύψασες διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, **δεν ανταποκρίθηκε στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, δεν υπέβαλε ούτε προφορικά, ούτε εγγράφως τις απόψεις της, σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνεπώς δεν αιτιολόγησε με τεκμηριωμένα στοιχεία τις διαφορές του ελέγχου.**

Επειδή, όπως έχει ήδη προαναφερθεί, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 (άρθρο 2 παρ. 2.1) η τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας 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. Σε πλήρη αντίθεση με τα αναφερόμενα στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και το συμπληρωματικό υπόμνημα, η από οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρει και αναλύει επαρκώς όλα τα στάδια της διαδικασίας του ελέγχου, όσα αφορούν τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έλαβαν χώρα, τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν και τις διατάξεις που εφαρμόστηκαν και συνεπώς δεν τίθεται κανένα θέμα αοριστίας και έλλειψης αιτιολογίας της.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

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

Επειδή η προσφεύγουσα με το από συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, σε συνέχεια της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής της, επικαλέστηκε πρόσθετους λόγους προσκομίζοντας νέα στοιχεία τα οποία δεν τα είχε θέσει υπόψη του ελέγχου, ήτοι:

1. Τη με αρ. πρακτικού έκθεση πρακτικών του Ειρηνοδικείου Ηρακλείου που συνεδρίασε στις με την οποία δημοσιεύτηκε η διαθήκη του
2. Το από Ηλεκτρονικό μήνυμα της εταιρείας
3. Καρτέλα της χρήσης 2019 της προμηθεύτριας εταιρείας
4. Αντίγραφο τραπεζικής μεταφοράς ποσού 25.191,61 ευρώ.

Επειδή, το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στις, ήτοι εντός της περιόδου των τελευταίων τριάντα (30) ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής (.....), η προθεσμία για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, κατόπιν και του σχετικού αιτήματος της προσφεύγουσας, **παρατάθηκε για τριάντα (30) ημέρες με την υπ' αριθμ. απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.**

Επειδή, στη συνέχεια, κατόπιν προσκόμισης των ως άνω νέων στοιχείων, η Υπηρεσία μας έκρινε ότι, προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί της παρούσας υπόθεσης στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και σχετική αιτιολογημένη αξιολόγηση των ως εν λόγω προσκομισθέντων στοιχείων και με τη με αριθμ. πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης,

προκειμένου η τελευταία να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα επικαλούμενα με το από συμπληρωματικό υπόμνημα στοιχεία και να αποστείλει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα και, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του κεφαλαίου Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης με θέμα «Γνωστοποίηση αποτελεσμάτων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ μετά τη με αρ. πράξη αναπομπής» διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία μας συνημμένα τασχετικά πορίσματα του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, κατόπιν της ως άνω πράξης αναπομπής. Όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος στο σχετικό πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης αναφέρονται τα εξής:

«.....

4ος Πρόσθετος Λόγος Ενδικοφανούς Προσφυγής

«Σε κάθε περίπτωση, προδήλως εσφαλμένη, άλλως πλημμελής, η εφαρμογή της επιλεγείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, καθ' όσον δεν ελήφθησαν υπ' όψιν πολύ κρίσιμα ζητήματα, που θα οδηγούσαν στο νόμιμο και ρεαλιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός μου, που θα αναδιαμόρφωναν τους πίνακες, όπερ αναπόδραστα οδηγεί στην μεταρρύθμιση ή/και ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων».

«.....δεν ελήφθη υπόψιν, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία, ότι κατά το έτος 2014, μετά την δημοσίευση της προσκομιζόμενης διαθήκης του πεθερού μου, ο σύζυγός μου,, έλαβε το ποσό των 40.000,00 € εκ κληρονομιάς του πατρός του. Τα χρήματα αυτά τα οποία, όπως προκύπτει από έγγραφα βεβαίας χρονολογίας διακρατήσαμε σε μετρητά και στη συνέχεια διατηρήσαμε κατ' οίκον, ενόψει του capital control, είναι χρήματα τα οποία απαιτήθηκαν το έτος 2017, για την τόνωση της ρευστότητας της επιχείρησής μου και θα πρέπει ανυπερθέτως να συμπεριληφθούν και συνυπολογιστούν, ως μετρητά διαθέσιμα, κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου.....»

Με το απόυπόμνημα που απέστειλε η ελεγχόμενη στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών απέστειλε συνημμένη και την με αρ. πρακτικούέκθεση πρακτικών του Ειρηνοδικείου Ηρακλείου που συνεδρίασε στις Με την προαναφερθείσα έκθεση δημοσιεύτηκε η απόδιαθήκη τουστην οποία αναγράφεται το ποσό 40.000 € που επικαλείται η ελεγχόμενη.

Ο έλεγχος αναζήτησε στο αρχείο της υπηρεσίας μας την Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς που όφειλε ο σύζυγος της ελεγχόμενης να υποβάλει. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι δεν έχει υποβληθεί δήλωση και δεν έχουν αποδοθεί ο αντίστοιχος φόρος.

Επιπλέον στο αρθ. 11 της ΠΟΛ. 1050/2014 αναφέρονται τα εξής:

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

Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.»

Στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που αποδεικνύουν το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής όπως η πίστωση του συγκεκριμένου ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό. Σημειώνεται η ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου ήταν 6/2/2014. Την ίδια χρονική περίοδο και συγκεκριμένα στις η ελεγχόμενη και ο σύζυγος της έλαβαν στεγαστικό δάνειο από την ύψους 50.000 €, με ποσοστό συμμετοχής 50% έκαστος. Στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2015 (φορολογικό 2014) εμφανίζονται δαπάνες ανέγερσης οικοδομών 59.857,92€. Οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν δύναται να ελεγχθούν ως προς το πραγματικό ύψος τους, καθώς πρόκειται για παραγεγραμμένη χρήση.

Η ελεγχόμενη αναφέρει στο απόυπόμνημα της ότι το ποσό των 40.000,00 € διακρατήθηκε σε μετρητά γεγονός που δεν αποδεικνύει την πορεία του συγκεκριμένου ποσού, ούτε ότι το πόσο αυτό δεν δαπανήθηκε σε προγενέστερο χρόνο και ότι παρέμενε ακέραιο έως το 2017. Επίσης δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο το ύψος του ποσού που ενδεχομένως παρέμεινε διαθέσιμο κατά την 31/12/2017 και 31/12/2018. Τέλος η ελεγχόμενη όφειλε να είχε δηλώσει το ποσό αυτό στο έντυπο διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων (αρθ. 7 ΠΟΛ 1050/2014).

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος δεν αποδέχεται το παραπάνω ποσό, ως μη επαρκώς αιτιολογημένο.

Στη συνέχεια το απόυπόμνημα αναφέρεται: «την, η μητέρα του συζύγου μου,μετέφερε στον σύζυγό μου τραπεζικά το ποσό των 25.191,61€ στον υπ' αριθμ.τραπεζικό λογαριασμό του στην, στην οποία όμως εγώ δεν ΕΙΜΑΙ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ. Επομένως, δεν συντρέχει λόγος συμπεριλήψεως του ως άνω ποσού των 25.191,61€ στον πίνακα με τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών του έτους 2017, διότι δεν αφορά δική μου φορολογητέα ύλη και δεν είναι νομικώς επιτρεπτό να φορολογηθώ εγώ για αυτή (άλλωστε οι ένδικες καταλογιστικές πράξεις αφορούν αποκλειστικώς το πρόσωπό μου).»

Ο συγκεκριμένος λογαριασμός γνωστοποιήθηκε στον έλεγχο με την με αρ. πρωτ..... απάντηση της ελεγχόμενης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Ο έλεγχος συμπεριέλαβε το συγκεκριμένο ποσό στον πίνακα με τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών σύμφωνα με την παρ.2.4. της ΠΟΛ 1050/2014 που αναφέρει ότι:

«2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

Τέλος στο απόυπόμνημα αναφέρεται: «θα πρέπει συνακόλουθα, να αναδιαμορφωθούν οι αντίστοιχοι πίνακες της ένδικης έκθεσης ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι, αναλυτικά στοιχεία:

Για τη χρήση 2017:

- Θα πρέπει να προστεθούν ανεξόφλητα υπόλοιπα προμηθευτών ύψους τουλάχιστον 22.000€ όπως προκύπτουν από τις σχετικές καρτέλες, τα οποία προσαυξάνουν την στήλη 10 των έμμεσων τεχνικών « ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ (ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΓΟΡΕΣ, ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ)».
- Θα πρέπει να προστεθούν τουλάχιστον 18.000,00€ σε μετρητά, προερχόμενα από αναλήψεις σε λογαριασμούς μου εντός του 2016.
- Θα πρέπει επιπρόσθετα, να προστεθεί η αποδεδειγμένη κατοχή μετρητών, ποσού 40.000 € που προέρχεται από την κληρονομιά (σε μετρητά) του συζύγου μου.
- Θα πρέπει να αφαιρεθεί το ποσό των 25.191,61€ από τον πίνακα με τα υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών του έτους 2017, καθώς αφορά λογαριασμό στον οποίο ΔΕΝ είμαι συνδικαιούχος και αφορά χρήματα και φορολογητέα περιουσία του συζύγου μου.
-

Για τη χρήση 2018:

- - Θα πρέπει να προστεθούν ανεξόφλητα υπόλοιπα προμηθευτών ύψους τουλάχιστον 17.000 €, όπως προκύπτουν από τις σχετικές καρτέλες, τα οποία προσαυξάνουν την στήλη 10 των έμμεσων «ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ (ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΓΟΡΕΣ, ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ)».

Για την ελεγχόμενη χρήση 2017 δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά για τα ανεξόφλητα υπόλοιπα προμηθευτών ύψους 22.000,00 €. Σημειώνεται ότι η ελεγχόμενη τηρεί απλογραφικά βιβλία και ο έλεγχος δεν δύναται να γνωρίζει τα υπόλοιπα των προμηθευτών. Συνημμένο στο υπόμνημα που απέστειλε στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ήταν αρχείο με καρτέλες του προμηθευτή όπου εμφανίζεται το υπόλοιπο στις Άρα για την ελεγχόμενη χρήση 2017 μέχρι τη σύνταξη της παρούσας δεν έχει προσκομιστεί ουδένά επιπλέον στοιχείο για τα ανεξόφλητα υπόλοιπα των προμηθευτών.

Ομοίως για τα μετρητά που επικαλείται η ελεγχόμενη ύψους 18.0000,00€, από αναλήψεις σε λογαριασμούς εντός του 2016, έως κατά τη σύνταξη της παρούσας δεν έχει προσκομιστεί κανένα αποδεικτικό στοιχείο.

Αναφορικά με το ποσό των 40.000,00€ που προέρχονται από κληρονομιά καθώς και το ποσό των 25.191,61€ αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω.

Για την ελεγχόμενη χρήση 2018 από τα ανεξόφλητα υπόλοιπα προμηθευτών που επικαλείται η ελεγχόμενη ύψους 17.000 €, αιτιολογήθηκε ποσό ύψους 4.216,34 €. Όπως προαναφέρθηκε συνημμένο στο υπόμνημα που απέστειλε στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ήταν αρχείο με καρτέλες του προμηθευτή όπου εμφανίζεται το υπόλοιπο στις αξίας 4.216,34 €.

Ο έλεγχος αποδέχεται το ποσό αυτό αφού θεωρείται επαρκώς αιτιολογημένο.

Ζ. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη του τα προσκομισθέντα στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, στοιχεία και τα όσα αναγράφονται στο απόΥπόμνημα κατέληξε στα εξής:

Για την ελεγχόμενη χρήση 2017, τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως αυτά προσδιορίστηκαν στην απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δεν τροποποιούνται καθώς τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν δεν θεωρούνται επαρκώς αιτιολογημένα.

Για την ελεγχόμενη χρήση 2018, ο έλεγχος αποδέχεται το ποσό των 4.216,34 € και τροποποιεί τα αποτελέσματα αυξάνοντας ισόποσα τον κωδ.10 Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών – Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων. Κατόπιν αυτού τα αποτελέσματα προσδιορίζονται ως εξής:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/1-31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 01/1-.....	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/1-31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 01/1-.....
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	102.722,95	126.866,86	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	126.866,86	118.475,18
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις			3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	147.500,31	138.880,35	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	5.842,69	6.292,62	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 εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	153.955,03	129.453,48
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00	7. Επαγγελματικές/ επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	23.189,97	22.275,48
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	2.968,61	2.969,59
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη			9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	3.102,39	3.019,81
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		4.216,34	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	5.562,90	1.412,11

11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων			11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	10.794,90	9.733,20
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων			12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.		
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	256.065,95	276.256,17	ΣΥΝΟΛΟ	326.440,66	287.338,85

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 01/1-31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 01/1-.....
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/ κεφαλαίων	256.065,95	276.256,17
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	326.440,66	287.338,85
Υπόλοιπο	-70.374,71	-11.082,68

.....»

Επειδή, ως προς τις προσβαλλόμενες υπ' αριθμ.οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-..... αντίστοιχα, δεν προβάλλεται κανένας λόγος από την προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή, και συνεπώς η προσφεύγουσα αποδέχεται τις εν λόγω πράξεις. Εξάλλου, όπως αναφέρεται και στο από σχετικό πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης όσον αφορά τη φορολογία του ΦΠΑ, οι διαφορές που είχαν προσδιοριστεί από τον έλεγχο είχαν προκύψει από τη μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ και την εφαρμογήπου η προσφεύγουσα δε διενήργησε, ως όφειλε, και συνεπώς τα όσα αναφέρονται στην ενδικοφανή προσφυγή αλλά και στο απόσυμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας, δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, η Υπηρεσία μας αποδέχεται τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καθώς και στα απόπορίσματά της κατόπιν της υπ' αριθμ. πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, καθώς αυτές κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και συγκεκριμένα:

- την απόρριψη αυτής ως προς τις υπ' αριθμ. προσαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και την επικύρωση αυτών και
- τη μερική αποδοχή αυτής ως προς την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2018, και την τροποποίηση αυτής ως κάτωθι:

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

A) Φορολογικό έτος 2017

• Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	7.977,39	7.977,39	7.977,39	
	της συζύγου	8.784,30	79.159,01	79.159,01	70.374,71
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	941,52	24.021,58	24.021,58	23.080,06
Προκαταβολή φόρου		1.684,15	1.684,15	1.684,15	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			11.540,03	11.540,03	11.540,03
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			4.475,31	4.475,31	4.475,31
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		3.275,67	42.371,07	42.371,07	39.095,40

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

- Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	86.905,86	86.905,86	86.905,86	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	74.122,09	74.122,09	74.122,09	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	14.234,83	14.234,83	14.234,83	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	21.478,20	21.404,93	21.404,93	73,27
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	7.243,37	7.170,10	7.170,10	73,27
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.243,37	7.170,10	7.170,10	73,27
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

Β) Φορολογικό έτος 2018

- Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	7.673,04	7.673,04	7.673,04	
	της συζύγου	8.784,79	24.083,81	19.867,47	11.082,68
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	183,33	4.554,39	3.840,61	3.657,28
Προκαταβολή φόρου		1.727,81	1.727,81	1.727,81	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			2.185,53	1.828,64	1.828,64
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			380,19	173,08	173,08
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					

Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	2.561,14	9.497,92	8.220,14	5.659,00

(τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

• **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	89.481,91	89.481,91	89.481,91	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	87.966,41	87.966,41	87.966,41	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	15.366,20	15.366,20	15.366,20	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	20.288,90	15.248,94	15.248,94	5.039,96
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	4.922,70			4.922,70
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		117,26	117,26	117,26
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		58,63	58,63	58,63
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		175,89	175,89	175,89
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	4.922,70			4.922,70
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

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