



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/12/2024

Αριθμός απόφασης: 3355

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με έδρα στη, κατά της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους

2021 και της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υποβλήθηκε **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:

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 45.650,75€, πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ποσού 22.825,38€, ήτοι συνολικό ποσό 68.476,13€.

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 84.808,47€, πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ποσού 42.404,24€, ήτοι συνολικό ποσό 127.212,71€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο ειδών οικιακής χρήσης, μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κοινοποιήθηκαν κατόπιν αιτημάτων της εν λόγω υπηρεσίας τέσσερις (4) εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και μία (1) έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, που αφορούσαν τον προσφεύγοντα, σχετικές με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για τα έτη 2021 και 2022 με συνημμένες τις αντίστοιχες πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου προέκυψαν καθαρά μη δηλωθέντα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα ύψους 268,86€ και 195,97€ για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022, αντίστοιχα, τα οποία από τον έλεγχο, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, προστέθηκαν στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα.

Επιπλέον, από τον έλεγχο, για το φορολογικό έτος 2021 κρίθηκε ότι η κάτωθι δαπάνη ύψους 94,60€ που αναγράφηκε στο βιβλίο εξόδων του προσφεύγοντα αφορά προσωπική δαπάνη και ως εκ τούτου σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 και την περ. ιβ' του άρθ. 23 του ν.4172/2013 δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του εν λόγω έτους:

Ημερομηνία	Προμηθευτής	Ποσό εισροής	Φ.Π.Α	Αιτιολογία
.....		94,56	4,44	Αφορά οικία

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προσδιορίστηκε από τον έλεγχο για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 το αποτέλεσμα του προσφεύγοντα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει γενικών διατάξεων ως κάτωθι:

	2021	2022
Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	679.437,84	786.032,81
πλέον αποκρυβείσα ύλη	268,86	195,97
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	679.706,70	786.228,78
μείον κόστος πωληθέντων	518.753,52	525.306,30
μείον δαπάνες	116.465,46	224.690,72
Καθαρά κέρδη	44.487,72	36.231,76
πλέον αναμόρφωση δαπανών δήλωσης	4.179,39	11.756,25
πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	94,56	
Καθαρά κέρδη ελέγχου	48.761,67	47.988,01

και συνεπώς οι πηγές/κατηγορίες εισοδημάτων του προσφεύγοντα βάσει γενικών διατάξεων προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

Έτος		Μερ.-τόκοι δικαιώματα	-	Επιχ. δραστηριότητα	Μισθωτή εργασία	Εισόδημα από άγνωστη πηγή	Σύνολο
2021	Δήλωσης	2,57		48.398,25	0,00	0,00	48.400,42
	Ελέγχου	2,57		48.761,67	0,00	0,00	48.764,24
	Διαφορά	0,00		363,42	0,00	0,00	363,42
2022	Δήλωσης	0,62		47.791,98	0,00	0,00	47.792,60
	Ελέγχου	0,62		47.988,01	0,00	0,00	47.988,63
	Διαφορά	0,00		195,97	0,00	0,00	195,97

Επιπρόσθετα, από τον έλεγχο κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και ως καταλληλότερη μέθοδος για τον εντοπισμό τυχόν μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης θεωρήθηκε η τεχνική ανάλυση της ρευστότητας. Από την εφαρμογή της εν λόγω τεχνικής προσδιορίστηκε φορολογητέο ποσό ως κάτωθι:

	2021	2022
Πηγές κεφαλαίων/εσόδων	848.477,70	1.006.574,34
Αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων	983.799,83	1.263.504,39
Διαφορά πηγών - αναλώσεων	-135.322,13	-256.930,05
Φορολογητέο ποσό	135.322,13	256.930,05

Από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δεν προέκυψε για τα ως άνω ποσά η φορολόγηση ή η νόμιμη απαλλαγή τους από το φόρο και συνεπώς από τον έλεγχο κρίθηκε ότι έχει επέλθει προσάξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, η οποία κατανεμήθηκε ως κάτωθι ανά κατηγορία εισοδήματος:

	2021	2022
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθ.21 παρ. 1 ν.4172/2013)	268,86	195,97
Εισόδημα από άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή ή αιτία (άρθ.21 παρ. 4 ν.4172/2013)	135.053,27	256.734,08
Σύνολο	135.322,13	256.930,05

Εν συνεχεία έγινε σύγκριση των αποτελεσμάτων των δύο μεθόδων από τον έλεγχο ως κάτωθι και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λήφθηκε υπόψιν το μεγαλύτερο, ήτοι αυτό που προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου (τεχνική ανάλυσης ρευστότητας):

Φορολογική περίοδος	Φορολογητέο εισόδημα – βάσει δήλωσης	Φορολογητέο εισόδημα ελέγχου – βάσει γενικών διατάξεων	Φορολογητέο εισόδημα ελέγχου – βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου	Τελικό φορολογητέο εισόδημα ελέγχου
01.01-31.12.2021	48.400,82	48.764,24	183.722,95	183.722,95
01.01-31.12.2022	47.792,60	47.988,63	304.722,65	304.722,65

και συνεπώς οι πηγές/κατηγορίες εισοδημάτων του προσφεύγοντα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως κάτωθι:

Έτος		Μερ.-τόκοι - δικαιώματα	Επιχ. δραστηριότητα	Μισθωτή εργασία	Εισόδημα από άγνωστη πηγή	Σύνολο
2021	Δήλωσης	2,57	48.398,25	0,00	0,00	48.400,82
	Ελέγχου	2,57	48.761,67	0,00	135.053,27	183.722,95
	Διαφορά	0,00	363,42	0,00	135.053,27	135.322,13
2022	Δήλωσης	0,62	47.791,98	0,00	0,00	47.792,60
	Ελέγχου	0,62	47.988,01	0,00	256.734,08	304.722,65
	Διαφορά	0,00	195,97	0,00	256.734,08	256.930,05

Από τον έλεγχο συντάχθηκε το υπ' αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 33 του ν.5104/2024 το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος. Από τον προσφεύγοντα υποβλήθηκε το υπ' αριθμ.υπόμνημα σε αντίκρουση του ως άνω Σ.Δ.Ε. Οι αιτιάσεις του προσφεύγοντα δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εν συνεχεία συντάχθηκε η απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ. – έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας. Η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της προσβαλλόμενης πράξης και η οποία περιέχει την αιτιολογία της, πάσχει από πλημμελή αιτιολογία. Σε κανένα σημείο της δεν αναφέρεται ο λόγος για τον οποίο η Φορολογική Διοίκηση απεφάνθη με βεβαιότητα ότι η μεταβολή των διαθεσίμων υπολοίπων στους τραπεζικούς λογαριασμούς που ελέγχθηκαν δεν αφορά εισόδημα από γνωστή και δικαιολογημένη πηγή. Μάλιστα στη σελίδα 40 της οικείας έκθεσης, ο έλεγχος απέρριψε το μοναδικό και αληθές επιχείρημα που προβλήθηκε, δηλώνοντας ότι το διαθέσιμο υπόλοιπο αφορά ανάλωση κεφαλαίου προσκομίζοντας, στον έλεγχο, προς απόδειξη των όσων ισχυρίστηκε τον σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, με στοιχεία που αντλήθηκαν από τις ηλεκτρονικές δηλώσεις πλατφόρμες.

2) Εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών φορολογικού ελέγχου. Μη νόμιμη η εφαρμογή της μεθόδου της αρχής της ανάλυσης ρευστότητας (έμμεσης τεχνικής ελέγχου) καθώς ως συνομολογείται και στις εκθέσεις ελέγχου έχουν προσκομιστεί όλα τα βιβλία και στοιχεία και επιπλέον η επιχείρηση του ήταν ιδιαίτερα κερδοφόρα τα περασμένα έτη. Το εισόδημα που η φορολογική διοίκηση έκρινε λανθασμένα ότι προέρχεται από αδικαιολόγητη πηγή, έχει ήδη φορολογηθεί με το πέρασ του αντίστοιχου φορολογικού έτους του οποίου αποτέλεσε εισόδημα.

3) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. 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 του 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. Στην προκειμένη περίπτωση η ελεγκτική αρχή ουδέποτε κοινοποίησε το ως άνω Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου, παραβιάζοντας ουσιώδη τύπο της διαδικασίας και, συνακόλουθα, οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτές.

4) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ουδέποτε κοινοποιήθηκε και ζητήθηκε η συμπλήρωση του εντύπου «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – μεταβολών-υποχρεώσεων», που θα οδηγούσε τη Φορολογική Διοίκηση στην ακριβή διαπίστωση του πραγματικού και φορολογητέου εισοδήματος κι εν τέλει τη φορολόγηση του σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της φορολογικής ισότητας. Σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν γίνεται λόγος για το συγκεκριμένο ερωτηματολόγιο, δηλαδή, ότι ζητήθηκε η συμπλήρωση του και ότι δεν υπήρξε ανταπόκριση στο αίτημα παροχής στοιχείων.

5) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας. Με το σύνολο των πράξεων καταλογίζεται υπέρογκο ποσό για παραβάσεις που ουδόλως αιτιολογούνται και αποδεικνύονται. Το εν λόγω ποσό αφορά σε δηλωθέν εισόδημα, το οποίο έχει ήδη φορολογηθεί. Είναι άκρως αντίθετο με όσα επιτάσσει η ως άνω αρχή, σε συνδυασμό με τη αρχή της χρηστής διοίκησης, η επιβολή φόρου και προστίμου. Επομένως έχει καταλυθεί πλήρως η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή με την αρ. πρωτ.: ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων»

«...Αποφασίζουμε

Ορίζουμε το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα:

- της ανάλυσης ρευστότητας (*source and application of funds method*),
- της καθαρής θέσης (*net worth method*) και
- των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (*bank deposits and cash expenditure method*)

....Άρθρο 9

Παροχή στοιχείων

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. 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 το εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης,

συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις από τρίτους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών μπορεί να απαιτηθεί η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5000) ευρώ.

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.

...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1171/4.7.2013 «Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων»:

«Με την απόφαση ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, όπως δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ.1136/Β710-5-2013 και ΦΕΚ.1199/Β716-5-2013, καθορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου παράλληλα με τις ισχύουσες διατάξεις περί τακτικού ελέγχου του ΚΦΕ. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προκειμένου να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα, αξιοποιούν κάθε στοιχείο ή πληροφορία που διαθέτει η υπηρεσία ή μπορεί να συλλεχθεί για τον φορολογούμενο τον/την σύζυγο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτών και το οποίο μπορεί να αφορά κάθε μορφή εσόδων ή δαπανών. Σκοπός είναι να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο το πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου το οποίο είτε έχει αναλωθεί σε αγορές και δαπάνες ή έχει χρησιμοποιηθεί προκειμένου να προσαυξηθεί η περιουσιακή του κατάσταση.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας κατά τον έλεγχο των επιδιδόμενων δηλώσεων δικαιούται: «Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος».

...

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 της απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Μετά τα παραπάνω και για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων κατά την άντληση στοιχείων από τους φορολογούμενους (φυσικά πρόσωπα) ορίζονται τα ακόλουθα έντυπα:

α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία

β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων

γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο

Τα έντυπα αυτά μπορεί να τροποποιούνται/συμπληρώνονται από τον ελεγκτή ανάλογα με τα δεδομένα του φακέλου κάθε υπόθεσης. Θα επιδίδονται στο φορολογούμενο μαζί με την εντολή ελέγχου ή χωριστά, αλλά οπωσδήποτε με τη συνοδεία επιστολής προς το φορολογούμενο, ο τύπος της οποίας επισυνάπτεται στην παρούσα εγκύκλιο. Ο φορολογούμενος συμπληρώνει τα έντυπα και προσκομίζει κάθε αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Συγκεκριμένα:

α) Το έντυπο Διαθεσίμων Περιουσιακών στοιχείων θα επιδίδεται σε δύο αντίτυπα στο φορολογούμενο. Το ένα θα συμπληρώνεται με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου και το άλλο με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την λήξη της ελεγχόμενης περιόδου.

Παράδειγμα: Αν η ελεγχόμενη περίοδος είναι από 1/1/2003 έως την 31/12/2010 θα συμπληρωθούν τα έντυπα με ημερομηνίες 1/1/2003 και 31/12/2010.

Ειδικά σε περιπτώσεις όπου προκύπτει σημαντική απόκλιση στα περιουσιακά στοιχεία (κάθε μορφής) που αναγράφηκαν στα αντίστοιχα έντυπα έναρξης-λήξης της ελεγχόμενης περιόδου θα επιδίδονται στο φορολογούμενο προς συμπλήρωση έντυπα για τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης. Αν τα ελεγχόμενα έτη δεν είναι συνεχή θα συμπληρωθούν έντυπα για την έναρξη και τη λήξη κάθε διαχειριστικής περιόδου.

Για την απόδειξη των αναγραφόμενων στο έντυπο περιουσιακών στοιχείων ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει όλα τα σχετικά έγγραφα/ δικαιολογητικά που αποδεικνύουν την ακρίβεια των αναγραφέντων στοιχείων, όπως τίτλους ή συμβόλαια αγοράς ακίνητης περιουσίας, αποδεικτικά έγγραφα ανέγερσης ακινήτων (άδεια οικοδομής, νομιμοποιήσεις, ΕΚΚΟ και λοιπά έγγραφα που μπορούν να υποστηρίξουν τα αναγραφόμενα για την ακίνητη περιουσία), τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των κινητών μέσων, τίτλους ή συμβόλαια ή πράξεις απόκτησης συμμετοχών και λοιπών χρεογράφων, βεβαιώσει/πιστοποιητικά ή αντίγραφο βιβλιαρίου καταθέσεων ενημερωμένο με τα διαθέσιμα ποσά κατά την έναρξη ή λήξη της ελεγχόμενης χρήσης και τους δικαιούχους των ποσών αυτών, τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των λοιπών επενδυτικών στοιχείων (έργων τέχνης, συλλογών, τιμαλφών και λοιπών στοιχείων αξίας εκάστου 5000 ευρώ και άνω), έγγραφα που να υποστηρίξουν τις τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων (ονόματα, ποσά κ.λπ.).

Στο έντυπο συμπεριλαμβάνεται δήλωση του φορολογουμένου για τα μετρητά που κατείχε σε νομίσματα κάθε μορφής. Σε περίπτωση που δεν συμπληρωθεί, θεωρείται από τον έλεγχο ότι ο/η φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά, κατά την έναρξη ή λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης περιόδου ή Χρήσης.

β) Το έντυπο ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών- υποχρεώσεων επιδίδεται στο φορολογούμενο σε ένα (1) αντίτυπο, επί του οποίου παρέχει στοιχεία για όλα τα έτη για τα οποία ελέγχεται.

Στο έντυπο αυτό παρέχονται πληροφορίες για τον τρόπο διαβίωσης του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, για τις μεταβολές των περιουσιακών τους στοιχείων και για τις υφιστάμενες υποχρεώσεις τους για όλα τα ελεγχόμενα έτη.

γ) Το έντυπο Επιστολή προς το φορολογούμενο συνοδεύει υποχρεωτικά τα δύο προηγούμενα έντυπα, περιέχει την προθεσμία που δίδεται στο φορολογούμενο για συμπλήρωση αυτών και την πράξη κοινοποίησης.»

Επειδή με την Πολ. 1270/24.12.2013 με θέμα «Μεθοδολογία Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου»:

«Με την Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, η οποία δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ. 1136/Β/10-5-2013 και 1199/Β/16-5-2013, ορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, της καθαρής θέσης του φορολογουμένου και των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 67Β του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), στη διαδικασία του τακτικού φορολογικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τις λοιπές ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/4.7.2013.

1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method).

...

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους έμμεσων τεχνικών).

...

4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. κ.λπ.). Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις

φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου 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.

5) Ως προς τις δαπάνες που αφορούν δίκτυα κοινής ωφέλειας, σταθερή /κινητή τηλεφωνία, δίδακτρα ιδιωτικών σχολείων - κολλεγίων, ασφάλιστρα ΕΙΧ αυτοκίνητων, δικύκλων, ασφαλιστικά προγράμματα ζωής, υγείας, συνταξιοδότησης, κ.λπ, ασφάλιστρα ακίνητων, κινητών περιουσιακών στοιχείων, σε περίπτωση μη αναγραφής ποσού στο ερωτηματολόγιο, ούτε προσκόμισης στοιχείων που να αποδεικνύουν το ποσό της δαπάνης, θα καλείται ο ελεγχόμενος να συμπληρώσει υπεύθυνη δήλωση και να δηλώσει το ποσό της δαπάνης για κάθε ελεγχόμενο έτος. Ο έλεγχος δύναται να επαληθεύσει τα στοιχεία ή να ζητά αυτά από τις αρμόδιες υπηρεσίες σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

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

7) Ο ελεγχόμενος (επιτηδευματίας) θα καλείται να παράσχει στοιχεία σε σχέση με τα υπόλοιπα απαιτήσεων/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες (επαγγελματικές προσωπικές) κ.λπ. καθώς και των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό.

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

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

...»

Επειδή σύμφωνα με την Πολ. 1050/17.2.2014 με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄ , γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογούμενων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού»:

«Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.

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

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

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

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

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

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

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

...Άρθρο 6

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013).

Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7

Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες

φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.

Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές.

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

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.

...Άρθρο 13

Από την δημοσίευση της παρούσας απόφασης κάθε διάταξη της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. που έρχεται σε αντίθεση με αυτήν παύει να ισχύει.

...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1259/22.12.2014 με θέμα «Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων»:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας, σας παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ΠΟΛ.1050/17.2.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β , γ , και ε , της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000.

1. Αν ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

- υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και,
- επενδυτικά προϊόντα (μετοχές ,ομόλογα, γeros έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και
- ακίνητα

και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.).

Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα).

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 συμπεριλήφθησαν 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).

Επισημαίνονται τα εξής:

- στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα, αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο ελεγχόμενος, θα πρέπει να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο),

- αν ο ελεγχόμενος αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στις 31/12/1999 επενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.)

Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον ελεγχόμενο (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» / «Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων».

- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων,

- κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

2. Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ.1270/24.12.2013.

Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων.»

Επειδή από τον έλεγχο κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών της παρ. 1 Αρ. 28 ν.4172/2013 για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 και συνεπώς εφαρμόστηκε η Τεχνική Ανάλυση της Ρευστότητας. Για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής ελέγχου, δημιουργήθηκε ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, ήτοι α) τις «πηγές κεφαλαίων/εσόδων» και β) τις «αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων». Στην πρώτη στήλη ήτοι στις «πηγές κεφαλαίων/εσόδων» συμπεριλήφθηκαν τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί από τον προσφεύγοντα στην διάρκεια της κάθε μιας από τις φορολογικές περιόδους που ελέγχθηκαν, των οποίων αποδείχθηκε η πραγματοποίηση, φορολόγηση η νόμιμη απαλλαγή καθώς επίσης και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη ήτοι στις «αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων», περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, στην διάρκεια της κάθε μίας από τις φορολογικές περιόδους που ελέγχθηκαν. Ειδικότερα:

- Σχετικά με τις δαπάνες του προσφεύγοντα για φόρους και τέλη-εισφορές, αυτές προέκυψαν από το σύστημα 'Taxis' του Υπουργείου Οικονομικών/Α.Α.Δ.Ε. και από την αξιολόγηση των τραπεζικών δεδομένων του προσφεύγοντα.

- Σχετικά με τις προσωπικές δαπάνες του προσφεύγοντα και τις δαπάνες για υπηρεσίες κοινής ωφέλειας, αυτές προέκυψαν από συνεκτίμηση των στοιχείων που είχαν αναγραφεί στον κωδικό

049 με τα στοιχεία που προέκυψαν από το ηλεκτρονικό αρχείο με τις τραπεζικές συναλλαγές του προσφεύγοντα (Σ.Μ.Τ.Λ.) για τις χρήσεις 2021-2022.

- Από τον έλεγχο προστέθηκε στη γραμμή 8.2 των «αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων» χρήσης 2022 το δάνειο ύψους 20.000€ που χορήγησε ο προσφεύγων στο φυσικό πρόσωπο σύμφωνα με τη δήλωση Φ.Ε. του (κωδικός 759).
- Σχετικά με τα διαθέσιμα μετρητά στην οικία του προσφεύγοντα στο τέλος κάθε περιόδου που ελέγχθηκε δεν δηλώθηκαν τέτοια ποσά, ενώ δεν προέκυψαν και από τα διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία αντίστοιχα ποσά.
- Σχετικά με εισπρακτέα υπόλοιπα πελατών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την αναλυτική κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα και την απάντηση του πελάτη του προσφεύγοντα σε αίτημα παροχής στοιχείων αρ. 15 ν.5104/2024 και συνέταξε τον κάτωθι πίνακα:

A/A	Εισπρακτέα υπόλοιπα	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022
1	.....	0,00	0,00	0,00
2	.....	0,00	0,00	1.356,00
3	.....	0,00	0,00	7.348,60
	ΣΥΝΟΛΟ	0,00	0,00	8.704,60
	Αύξηση/μείωση εισπρακτέα	0,00	0,00	8.704,60

Από τον έλεγχο προστέθηκε η αύξηση των εισπρακτέων υπολοίπων στη γραμμή 13.1 των «αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων».

- Σχετικά με πληρωτέα υπόλοιπα προμηθευτών – προσωπικού που αφορούσαν την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την αναλυτική κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών, τα παραστατικά που αφορούν τις εισαγωγές και τις απαντήσεις των προμηθευτών του προσφεύγοντα (.....) σε σχετικά αιτήματα παροχής στοιχείων αρ.15 ν.5104/2024 και συνέταξε τον κάτωθι πίνακα:

	Πληρωτέα Υπόλοιπα	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022
1	.....	97.733,35	60.924,70	57.565,80
2	.....	11.584,59	1.845,03	5.043,85
3	.....	0,00	7.244,67	9.700,00
4	.....	0,00	6.545,49	0,00
5	.....	0,00	0,00	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ	109.317,94	76.559,89	72.309,65
			-32.758,05	-4.250,24

Από τον έλεγχο προστέθηκε η μείωση των πληρωτέων υπολοίπων στην γραμμή 12.1 των «αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων».

- Σχετικά με προκαταβολές πελατών του προσφεύγοντα έναντι εσόδων επόμενων ετών προέκυψαν ποσά αποκλειστικά από τον πελάτη, ο οποίος απέστειλε στον έλεγχο τη σχετική καρτέλα πελάτη από την οποία προέκυψαν τα κάτωθι:

	Προκαταβολές πελατών	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022
1	.....	47,07	1.181,76	561,76
	Σύνολο	47,07	1.181,76	561,76
	Αύξηση/μείωση		1.134,69	-620,00

Από τον έλεγχο προστέθηκε η αύξηση των προκαταβολών πελατών στην γραμμή 12.1. των «Πηγών κεφαλαίων/εσόδων» (χρήση 2021) και τη μείωση των προκαταβολών πελατών υπολοίπων στην γραμμή 15.1 των «αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων» (χρήση 2022).

- Ο έλεγχος συμπεριέλαβε στη γραμμή 16.1 των «αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων» το κάτωθι έμβασμα-μεταφορά προς τρίτο που δεν εντάχθηκε σε οποιαδήποτε κατηγορία, καθώς δεν αφορούσε ληφθέν τιμολόγιο της επιχείρησης, όπως προκύπτει από το βιβλίο εξόδων της επιχείρησης.

Φορ. έτος 2021

Αρ. Λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
.....		Διάφορες χρεώσεις	.....	57.413,76

- Τα υπόλοιπα των έξι (6) ενεργών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα στην αρχή και το τέλος κάθε ελεγχόμενης περιόδου έχουν ως κάτωθι:

A/A	Αρ. λογαριασμού	Ημερομηνία		
		31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022
1	.....	3.472,59	5.170,90	4.236,90
2	.....	3.780,02	3.271,28	3.163,86
3	.....	4.439,88	34.062,18	4.438,71
4	.....	2,35	117,35	2,05
5	.....	0,00	0,00	5.465,19
6	.....	0,07	0,07	5,07
	Σύνολο	11.694,91	42.621,78	17.311,78

Βάσει των παραπάνω, η σύγκριση των πηγών κεφαλαίων/εσόδων με τις αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων για τον προσφεύγοντα απεικονίζεται αναλυτικά στον πίνακα 36 έως και 39 της οικείας έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Από την εφαρμογή της εν λόγω τεχνικής προσδιορίστηκε φορολογητέο ποσό 135.322,13€ και 256.930,05€, για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022, αντίστοιχα.

Επειδή εν συνεχεία ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ.απαντητικό υπόμνημα σε απάντηση του με αριθμ. πρωτ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 33 του ν.5104/2024. Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί μη ορθής εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και περί ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών απορρίφθηκαν από τον έλεγχο. Ειδικότερα ο δεύτερος ισχυρισμός απορρίφθηκε από τον έλεγχο με το κάτωθι αιτιολογικό: «Ο έλεγχος απορρίπτει τα ποσά ανάλωσης κεφαλαίου που επικαλείται ο προσφεύγων στο παραπάνω υπόμνημα, καθώς ο συνημμένος πίνακας ανάλωσης που προσκόμισε αφορά διαθέσιμο πλεονάζον κεφάλαιο αρ. 34 ν.4172/2013 για την κάλυψη των δαπανών Αρ. 31&Αρ.32 ν.4172/2013. Όσον αφορά τις Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου, για την επίκληση Διαθέσιμου Πλεονάζοντος Κεφαλαίου σε μετρητά στις 31/12/2020 που θα μπορούσε να αιτιολογήσει τις διαφορές του ελέγχου θα έπρεπε να προσκομιστεί Πίνακας Διαθέσιμου Πλεονάζοντος Κεφαλαίου σε μετρητά βάσει της ΠΟΛ. 1259/2014, στον οποίο θα έπρεπε από τα καθαρά εισοδήματα του ελεγχόμενου να αφαιρεθούν οι πραγματικές και όχι οι τεκμαρτές δαπάνες όπως και τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών στις 31.12.2020.»

Επειδή ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι ουδέποτε του κοινοποιήθηκε και του ζητήθηκε η συμπλήρωση του εντύπου «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – μεταβολών-υποχρεώσεων», που θα οδηγούσε τη Φορολογική Διοίκηση στην ακριβή διαπίστωση

του πραγματικού και φορολογητέου εισοδήματος κι εν τέλει τη φορολόγηση του σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της φορολογικής ισότητας. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν γίνεται λόγος για το συγκεκριμένο ερωτηματολόγιο, δηλαδή, ότι ζητήθηκε η συμπλήρωση του και ότι δεν υπήρξε ανταπόκριση στο αίτημα παροχής στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 «Ερμηνευτικές εγκυκλίοι και οδηγίες» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.

2. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

3. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.

4. Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση.

5. Αν ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση.»

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη κοινοποίησης του εντύπου «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – μεταβολών-υποχρεώσεων» για τα κρινόμενα φορολογικά έτη, πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση όπως προκύπτει από την έκθεση απόψεων, επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης» κατά παρέκκλιση των ανωτέρω οδηγιών και αποφάσεων και επιπλέον ο προσφεύγων με το υπ' αριθ.απαντητικό υπόμνημα του στο υπ' αριθμ.ΣΔΕ είχε προσκομίσει στον έλεγχο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου ο οποίος δεν έγινε δεκτός για τους λόγους που αναφέρθηκαν ανωτέρω, χωρίς ωστόσο από την οικεία έκθεση ελέγχου να προκύπτει ότι από τον έλεγχο καταρτίστηκε πίνακας διαθέσιμου πλεονάζοντος κεφαλαίου σε μετρητά από τον οποίο να τεκμηριώνεται η μη ύπαρξη διαθέσιμων μετρητών για τον προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Επειδή, μετά τα ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων με την υπό κρίση προσφυγή λόγων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας

πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουκαι την ακύρωση των υπ'αριθ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2021 και 2022, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.