



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.04.2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1155

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170). όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 Α 1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29-10-2021.

5. Την από 22.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ.:....., κατά των υπ' αρ./07.09.2020 &/07.09.2020 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεων επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2016 & 2017 αντίστοιχα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
6. Τις υπ' αρ./07.09.2020 &/07.09.2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2016 & 2017 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ ΕΜΠ-05.02.2021 συμπληρωματικό υπόμνημα, που ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας.
8. Την με αρ.2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας για αναπομπή της υπόθεσης στην Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης για συμπληρωματικό έλεγχο.
9. Την υπ' αρ.02.2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, περί παράτασης της προθεσμίας εξέτασης της ανωτέρω προσφυγής, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 4587/2018 (ΦΕΚ Α' 218/24.12.2018).
10. Την από 22/02/2021 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων (ΠΟΛ 1002/2013 & ΠΟΛ 1069/04.03.2014 κεφ. Δ§3) της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
11. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί του με αρ πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ ΕΜΠ-05.02.2021 συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/07.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 25.972,56€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 12.986,28€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 4.572,96€, ήτοι συνολικό ποσό 43.531,80€.
- Με την με αριθμό/07.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 34.077,29€

πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 17.038,65€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 6.644,82€, ήτοι συνολικό ποσό 57.760,76€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 07/09/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση των υπ' αρ./28.06.2019 &/25.06.2020 εντολών του προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 4308/14 (Ε.Λ.Π.), 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντος (υπηρεσίες πώλησης πίτσας σε πακέτο), επιλέχθηκε η τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου, ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ειδικότερα,

Κατά το φορολογικό έτος 2016 προσδιορίστηκε, με την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, φορολογητέα ύλη βάσει ελέγχου 80.244,05€, η οποία δεν αποδείχθηκε ότι προήλθε είτε από την άσκηση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, είτε από οποιαδήποτε άλλη από τις αναφερόμενες πηγές εισοδήματος των διατάξεων του Ν.4172/2013 και ως εκ τούτου φορολογήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013.

Κατά το φορολογικό έτος 2017, ομοίως, προσδιορίστηκε, με την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, φορολογητέα ύλη βάσει ελέγχου 103.264,50€, η οποία δεν αποδείχθηκε ότι προήλθε είτε από την άσκηση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, είτε από οποιαδήποτε άλλη από τις αναφερόμενες πηγές εισοδήματος των διατάξεων του Ν.4172/2013 και ως εκ τούτου φορολογήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη πλήρωση των τιθέμενων προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 27 του ν. 4174/2013 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σε συνδυασμό με το άρθ. 11 της Α 1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. – Ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση των επίμαχων διατάξεων. Ειδικότερα:

- A. Ενώ προϋπόθεση για την προσφυγή σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου είναι η μη επάρκεια του δηλούμενου εισοδήματος ο έλεγχος καταλήγει σε αυτό το συμπέρασμα αφού έχει εφαρμόσει την τεχνική.
- B. Ο προσφεύγων ουδέποτε κλήθηκε, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 7 της ΠΟΛ 1270/2013 να παράσχει πληροφορίες.
2. Έκδοση εντολής ελέγχου για έμμεσες τεχνικές ελέγχου πριν την έκδοση κοινής εγκριτικής απόφασης επί της εισήγησης του ελεγκτή. Μη τήρηση της διαδικασίας του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1050/2014.
3. Εσφαλμένος υπολογισμός ανάλωσης κεφαλαίου. Μη λήψη υπόψη χρηματικών διαθεσίμων από δάνεια και πιστώσεις.
4. Εσφαλμένη συμπλήρωση πινάκων «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ». Ειδικότερα:
- A. Μη ορθή αφαίρεση ποσού από τον πίνακα «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ» χρήσης 2017. Η μεταφορά ποσού 4.260,00€ στις 12.12.2017 δεν αποτελεί δαπάνη διαβίωσης, καθώς ο λογαριασμός όπου πιστώθηκαν τα χρήματα ήταν της συζύγου του,
- B. Μη συνυπολογισμός υπολοίπων χρηματοπιστωτικών λογαριασμών συζύγου, αγνοώντας έτσι την δική της συνεισφορά στις δαπάνες της ελεγχόμενης περιόδου.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 4174/2013: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «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: 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, στο άρθρο 25 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδωγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης.

Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου. Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή του..... Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «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.....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. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. 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. Β. 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν.4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα

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

Επειδή, με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1050/17-02-2014** (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, ορίζονται τα ακόλουθα:..... «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..... 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 έλεγχου. 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1270/24.12.2013**: «.....**ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ**: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους εμμέσων τεχνικών)..... 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/νων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 27 του ν. 4174/2013 περί έμμεσων τεχνικών, καθώς η μη επάρκεια του δηλούμενου εισοδήματος προέκυψε μετά την εφαρμογή της επιλεχθείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Περαιτέρω, αναφέρει ότι ουδέποτε κλήθηκε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1270/2013, να παράσχει πληροφορίες σχετικά με τα υπόλοιπα απαιτήσεων/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες, καθώς και τις προκαταβολές έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ουδέποτε κλήθηκε επίσης να συμπληρώσει το έντυπο «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις».

Επιπρόσθετα, ο προσφεύγων διατείνεται ότι δεν τηρήθηκε η διαδικασία του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1050/2014, καθώς η έκδοση εντολής ελέγχου για έμμεσες τεχνικές έλαβε χώρα πριν την έκδοση της κοινής εγκριτικής απόφασης επί της σχετικής εισήγησης του ελεγκτή.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτουν τα εξής: Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, για τα έτη 2016-2017, εξέδωσε αρχικά την υπ' αρ./28.06.2019 εντολή μερικού ελέγχου στον προσφεύγοντα, αντίγραφο της οποίας του κοινοποιήθηκε νομότυπα. Ακολούθως, η φορολογική αρχή απέστειλε στον προσφεύγοντα, με συστημένη επιστολή στην δηλωθείσα έδρα της ατομικής του επιχείρησης, επί της οδού – Τ.Κ. στη Θεσσαλονίκη, την υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου/11.03.2020 πρόσκληση, με την οποία τον καλούσε να θέσει στην διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των τηρηθέντων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων της υπό κρίση περιόδου (2016-2017), καθώς επίσης και οποιαδήποτε άλλα έγγραφα απόδειξης συναλλαγών, ήτοι αποδεικτικά πληρωμών, ιδιωτικά συμφωνητικά κ.λπ.

Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση, προσκόμισε τα ζητηθέντα στην φορολογική αρχή, η οποία στην συνέχεια προέβη, βάσει αυτών, στις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Κατά τον έλεγχο των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 & 2017 προέκυψε ότι ο προσφεύγων είχε συμπεριλάβει στον κωδικό 787 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» ποσά 10.000,00€ και 20.000,00€ αντίστοιχα. Προκειμένου να διαπιστωθεί εάν είχε στην διάθεσή του μη αναλωθέντα ποσά κεφαλαίου, του ζητήθηκε να προσδιορίσει τα διαθέσιμα κεφάλαια κατά την 01.01.2016. Ακολούθως, στις 03.06.2020 προωθήθηκε στον έλεγχο με email, από τον φοροτεχνικό του προσφεύγοντος, πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου, με στοιχεία φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος ετών (χρήσεων) από το 2002 έως και το 2015, με επικαλούμενο υπόλοιπο προς ανάλωση κατά την 01.01.2016 ύψους

50.821,54€. Κατά την επεξεργασία των δεδομένων του ανωτέρω πίνακα από την ελεγκτική αρχή διαπιστώθηκαν διαφορές, οι οποίες περιγράφονται αναλυτικά στην σελίδα 24 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Από τον φορολογικό έλεγχο στην συνέχεια καταστρώθηκε πίνακας ανάλυσης κεφαλαίου με τα στοιχεία των φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος ετών (χρήσεων) από το 1996 έως και το 2015, του προσφεύγοντος και της συζύγου του, από τον οποίο δεν προέκυψε δυνατότητα επίκλησης κατά την 01.01.2016 διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών προς ανάλωση.

Στην συνέχεια, ο φορολογικός έλεγχος προέβη, κατ' έτος, σε σύγκριση του οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντος με τις αντίστοιχες προσωπικές/οικογενειακές του δαπάνες, όπως αυτές είχαν αποτυπωθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις των φορολογικών ετών 2016-2017. Από την εν λόγω σύγκριση, τα δεδομένα της οποίας παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα, προέκυψε ότι το δηλωθέν εισόδημα σε αμφότερα τα φορολογικά έτη δεν επαρκούσε, ώστε να καλύψει τις προσωπικές του δαπάνες.

	2016	2017
Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά(παρ. 2 αρθρ.43Α ΚΦΕ)	60,00	
Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης	0,06	0,19
Σύνολο Εισοδημάτων	60,06	0,19
Δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής	9.858,85	10.052,30
Δαπάνη ενοικίου για κύρια κατοικία	2.400,00	3.600,00
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών		1.705,41
Σύνολο Προσωπικών Δαπανών	12.258,85	15.357,71

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι στην υπό κρίση περίπτωση, τόσο για το φορολογικό έτος 2016, όσο για το έτος 2017, πληρούται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Ο περί του αντιθέτου δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι η φορολογική αρχή τήρησε τα προβλεπόμενα βήματα ελέγχου, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 5 της ΠΟΛ 1050/17-02-2014, εκδίδοντας την υπ' αριθμ. .../02.06.2020 κοινή εγκριτική απόφαση του Προϊσταμένου, του Υποδιευθυντή και του Προϊσταμένου του Τμήματος Ελέγχου της Υπηρεσίας, περί εφαρμογής της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, κατόπιν σχετικής εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή, η οποία αποτυπώθηκε στο από 29.05.2019 Υπηρεσιακό Σημείωμα.

Ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής εκδόθηκε, σε τροποποίηση της/24.03.2020 εντολής (η οποία είχε αντικαταστήσει την υπ' αρ./2019 αρχική εντολή), η υπ' αριθμ./25.06.2020 εντολή ελέγχου, στην οποία συμπεριελήφθησαν οι διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.4174/2013.

Επειδή, το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν κλήθηκε να συμπληρώσει το έντυπο «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές –υποχρεώσεις», καθώς και να δώσει πληροφορίες σχετικά με τα υπόλοιπα απαιτήσεων/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες και τις προκαταβολές έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους, δεν συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ώστε να έχει ως συνέπεια την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Στο άρθρο 7 της ΠΟΛ 1050/2014 ορίζεται σαφώς ότι ο φορολογικός έλεγχος δύνатаι να ζητήσει από τον φορολογούμενο 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, χωρίς κάτι τέτοιο να καθίσταται υποχρεωτικό. Περαιτέρω, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις (της ΠΟΛ 1293/2019) που διενεργήθηκαν σε προγενέστερο στάδιο της εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά την 01.01.2016 δεν διέθετε διαθέσιμο κεφάλαιο από προηγούμενες χρήσεις και ως εκ τούτου δεν θα γινόταν αποδεκτό από τον έλεγχο οποιοδήποτε ποσό μετρητών εις χείρας (εκτός τραπεζικού συστήματος), που τυχόν θα δήλωνε ο προσφεύγων στο ως άνω έντυπο. Αναφορικά δε με τις λοιπές πληροφορίες, που ζητούνται στο εν λόγω έντυπο και αφορούν την περιουσιακή κατάσταση του προσφεύγοντος και τις συνθήκες διαβίωσής του, αλλά και τα υπόλοιπα απαιτήσεων/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες, ο φορολογικός έλεγχος τις συνέλεξε, στο πλαίσιο εφαρμογής των άρθρων 14 & 15 του Ν. 4174/2013, τόσο από τα προσκομισθέντα από τον ίδιο τον προσφεύγοντα στοιχεία όσο και από τρίτες πηγές (ΕΦΚΑ, Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ.), οι οποίες αναλυτικά αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου. Από τα δεδομένα των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 πραγματοποίησε αγορές και δαπάνες συνολικής αξίας 180.231,59€ και 190.302.932€ αντίστοιχα. Επίσης, ο προσφεύγων προσκόμισε στην φορολογική αρχή αποδεικτικά πληρωμής των αντισυμβαλλόμενων προμηθευτριών επιχειρήσεων/εταιρειών/ΔΕΚΟ/Ασφαλιστικών Ταμείων κ.λπ., από τον έλεγχο των οποίων και σε αντιπαραβολή με τα φορολογικά στοιχεία αγορών/δαπανών, διαπιστώθηκε ότι δεν υφίστανται πιστωτικά υπόλοιπα σε εκκρεμότητα, ήτοι η επιχείρηση ανταποκρίθηκε πλήρως και εμπρόθεσμα στις υποχρεώσεις των φορολογικών ετών 2016 και 2017. Περαιτέρω, η φύση της δραστηριότητας του προσφεύγοντος είναι τέτοια (πώληση με άμεση καταβολή του αντιτίμου) που δεν θα δικαιολογούσε την ύπαρξη ανεξόφλητων υπολοίπων ή προκαταβολών πελατών.

Επειδή, ο προσφεύγων ούτε στο πλαίσιο του ελέγχου, ούτε στο πλαίσιο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε στοιχεία που θα έθεταν υπό αμφισβήτηση την κρίση του ελέγχου, ως προς τα ανωτέρω δεδομένα. Ο σχετικός δε ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 31§1 του ν.4172/2013**: «1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα: α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν δέκα (110) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο..... Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο..... θ) Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 34 του ν.4172/2013**: «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ..... 2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι: β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις..... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31

ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1076/2015:** «Σας κοινοποιούμε τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους: Με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του ν.4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32. Με το άρθρο 33 ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων του άρθρου 7 του ΚΦΕ, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34. Ειδικότερα, ορίζονται τα ακόλουθα:..... Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησηςΣύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος. Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:...β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο.....ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Σημειώνουμε ότι δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων. Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 πρέπει να γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%). Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρχει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες του άρθρου 31 ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000), προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000), προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) αντίστοιχα. Περαιτέρω, με τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσωνδήποτε προηγούμενων ετών. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών. Τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση. Επίσης, στην περίπτωση που φορολογούμενος επικαλείται κεφάλαια προηγούμενων φορολογικών ετών με σκοπό την ανάλωση και τελικά δεν χρησιμοποιηθούν ή χρησιμοποιηθεί ένα μέρος αυτών, θεωρούνται αδιάθετα και μπορούν να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά ως κεφάλαια για κάλυψη προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου».

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε2137/2019** με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος: «..... 3. Κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών και σε ό, τι αφορά ποσά δανείων που εισπράχθηκαν, για να ληφθούν υπόψη για τον σχηματισμό μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών απαιτείται να αποδεικνύεται η σύναψη και η είσπραξη/καταβολή τους με έγγραφα στοιχεία τα οποία φέρουν βέβαιη χρονολογία, ή με κάθε πρόσφορο μέσο. Για τον υπολογισμό του προς ανάλωση κεφαλαίου του έτους είσπραξης του δανείου, λαμβάνεται υπόψη μόνο το ποσό δανείου το οποίο ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι παρέμεινε αδιάθετο π.χ. στεγαστικό δάνειο το οποίο δεν χρησιμοποιήθηκε στο σύνολό του για τη συγκεκριμένη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτου, γεγονός το οποίο ως πραγματικό εναπόκειται στην ελεγκτική αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων διατείνεται ότι ο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου που προσδιόρισε ο έλεγχος είναι εσφαλμένος, καθώς δεν έλαβε υπόψη του δάνεια και πιστώσεις, που είχαν ληφθεί σε προγενέστερο του 2010 χρόνο και τα οποία, λόγω παράβλεψης του άλλοτε λογιστή του, δεν δηλώθηκαν στον οικείο κωδικό 781 ώστε να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό της ανάλωσης κεφαλαίου του.

Επειδή, ο προσφεύγων, στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, υπέβαλε στην υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ ΕΜΠ-05.02.2021 με συνημμένα τα εξής:

- Πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών 2002-2015
- Το από 06.11.2020 έγγραφο της Bank με τα συνημμένα σε αυτό αντίγραφα κινήσεων στεγαστικού δανείου Οκτωβρίου 2005-Οκτωβρίου 2020.
- Δέκα (10) βεβαιώσεις της τράπεζας, που αφορούν σε καταβολές τοκοχρεωλυτικών δόσεων στα έτη 2006-2015
- Εκκαθαριστικά σημειώματα οικ. ετών 2003-2014 και φορολογικών ετών 2014-2015 & αντίγραφο δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2003.

Επειδή, τα ανωτέρω στοιχεία παραπέμφθηκαν με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/08.02.2021 έγγραφο και την υπ' αρ. 06/08.02.2021 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας, στην αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ Δ' Θεσσαλονίκης), που δεν τα είχε στην διάθεσή της κατά τον έλεγχο, με αίτημα τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Επειδή, η φορολογική αρχή, ανταποκρινόμενη στο έγγραφό μας διενήργησε, βάσει των προαναφερθέντων στοιχείων επιπλέον ελεγκτικές επαληθεύσεις, συντάσσοντας σχετική έκθεση

ελέγχου, η οποία διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το υπ' αρ. πρωτ./24.02.2021 (αρ. εισερχομένου ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/24.02.2021) έγγραφο. Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 22/02/2021 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων (ΠΟΛ 1002/2013 & ΠΟΛ 1069/04.03.2014 κεφ. Δ§3) της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης:

«..... **ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ**

2.1 Επί του Προσκομισθέντος Αναλυτικού Πίνακα Σχηματισμού Κεφαλαίου Χρήσεων 2002 -2015

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις επί του συνόλου των ανωτέρω νέων προσκομισθέντων στοιχείων, διαπιστώθηκε ότι ο Αναλυτικός Πίνακας Σχηματισμού Κεφαλαίου των χρήσεων 2005 - 2015, προσδιορίστηκε εσφαλμένα για τους κάτωθι λόγους:

2.1.1 Επίκληση ληφθέντων δανείων για τον σχηματισμό κεφαλαίου (Στήλη 3)

Από τις προσκομισθέντες βεβαιώσεις και κινήσεις της τράπεζας και, ως σχετ. 16 - 26, διαπιστώνεται ότι ο ελεγχόμενος έλαβε δάνεια συνολικής αξίας 149.650,00€, και ειδικότερα 54.000,00€ το έτος 2005, 45.000,00€ το 2006, 26.000,00€ το 2007 και 24.650,00€ το 2008, και τα οποία συμπεριελήφθησαν εσφαλμένα στην στήλη 3 του επίμαχου πίνακα, στα οικονομικά έτη 2006 - 2009.

.....Επειδή ο ελεγχόμενος με τα σχετικά υπ' αριθμ. 16 έως και 26 αποδεικνύει μεν την είσπραξη ποσών δανείων, πλην όμως δεν αποδεικνύει ποια εξ αυτών παρέμειναν αδιάθετα, **ο έλεγχος δεν λαμβάνει υπόψη του για τον σχηματισμό κεφαλαίου προς ανάλωση τα ποσά των δανείων**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του υπ' αριθμ. πρωτ. Ε.2137/12.07.2019 εγγράφου του Α' τμήματος της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε., κρίνοντας ότι αυτά διατέθηκαν στο σύνολό τους για την επίτευξη του σκοπού τους.

2.1.2 Αφαιρούμενες δαπάνες (Στήλη 8)

Ο ελεγχόμενος αναφέρει στο συμπληρωματικό του υπόμνημα πως στη στήλη 8 του πίνακα συμπεριλαμβάνεται το σύνολο των αφαιρούμενων δαπανών, συμπεριλαμβανομένων των τοκοχρεολυσίων που κατέβαλε για την αποπληρωμή των δανείων.

Από τον έλεγχο των βεβαιώσεων και κινήσεων της τράπεζας και, ως σχετ. 16 - 26, δεν διαπιστώνονται διαφορές ως προς τις αφαιρούμενες δαπάνες των χρήσεων 2006 - 2015 (οικ. έτη 2006 - 2016), στις οποίες συμπεριλαμβάνονται τα τοκοχρεολύσια που κατέβαλε για την αποπληρωμή των δανείων, και τα οποία αποτελούν πραγματικό γεγονός.

Επισήμανση

Οι αφαιρούμενες δαπάνες της στήλης 8 για τη χρήση του 2003 (οικ. έτος 2004) προσδιορίστηκαν από τον ελεγχόμενο στο ύψος των 8.346,15€.

Από την υποβληθείσα και συνημμένη στην παρούσα υπ' αριθμ./2004 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2004, προκύπτουν στα ποσά του Πίνακα 5, τοκοχρεολύσια ύψους 8.346,15€ (κωδ. 727), πλέον δαπάνη που καταβλήθηκε για την αγορά αυτοκινήτου ύψους 27.500,00€ (κωδ. 719).

Ως εκ τούτου οι αφαιρούμενες δαπάνες της στήλης 8 για τη χρήση του 2003 (οικ. έτος 2004) προσδιορίζονται από τον έλεγχο στο ύψος των $8.346,15 + 27.500,00 = 35.846,15\text{€}$.

Επισημαίνεται ότι το ανωτέρω ορθό ποσό δαπανών 35.846,15€, συμπεριελήφθη στον αναλυτικό πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου του αρχικού ελέγχου, που παρατέθηκε στη σελ. 24 της σχετικής Έκθεσης Φορολογίας Εισοδήματος.

2.1.3 Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων (Στήλη 3)

Ο ελεγχόμενος αναφέρει στο συμπληρωματικό του υπόμνημα πως στη στήλη 3 του εν λόγω πίνακα και ειδικότερα στα οικονομικά έτη 2011 έως και 2016 αναγράφονται τα ποσά από προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, τα οποία προκύπτουν με βάση τα νέα στοιχεία, ως κάτωθι:

Οικον. Έτος	Προστ. Διαφορά Αντικ. Δαπανών Ελεγχόμενου	Προστ. Διαφορά Αντικ. Δαπανών Συζύγου
2011	9.278,99	891,52
2012	9.820,02	916,00
2013	23.623,06	916,00
2014	9.214,11	
2015	434,01	
2016	12.370,20	

Με τις διατάξεις του άρθρου 19§1 του Ν.2238/94 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 19 - Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται...»

Με τις διατάξεις του άρθρου 34§1 του Ν.4172/13 ορίζεται ότι:

Άρθρο 34 - Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

«1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα...»

Στην προκειμένη περίπτωση, ο ελεγχόμενος δεν έχει υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 – 2016, προκειμένου να δηλώσει τα ποσά των τοκοχρεολυσίων που κατέβαλε κατά τα αντίστοιχα έτη. Καθίσταται σαφές, ότι με τις εν λόγω δηλώσεις θα προσαύξανε το φορολογητέο του εισόδημα και θα προέκυπταν πρόσθετοι φόροι για καταβολή.

Επειδή ο ελεγχόμενος επικαλείται πρόσθετο εισόδημα προερχόμενο από προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων τα οποία δεν έχουν δηλωθεί κατά τα αντίστοιχα οικονομικά έτη, ο έλεγχος δεν αποδέχεται τα προσδιοριζόμενα από τον ελεγχόμενο στη στήλη 3 του επίμαχου πίνακα ποσά από προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων οικονομικών ετών 2011 έως και 2016.

Για τον σχηματισμό του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη του την προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών, η οποία διαμόρφωσε τα φορολογητέα εισοδήματα των οικονομικών ετών 2011 – 2016, και η οποία προκύπτει από τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα φορολογίας εισοδήματος εκάστου οικονομικού έτους, ως κάτωθι:

Οικον. Έτος	Προστ. Διαφορά Αντικ. Δαπανών Ελεγχόμενου	Προστ. Διαφορά Αντικ. Δαπανών Συζύγου	Σύνολο
2011	269,35	891,52	1.160,87
2012	667,59	916,00	1.583,59
2013	14.429,43	916,00	15.345,43
2014		1.992,77	1.992,77
2015			
2016	12.370,20		12.370,20

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω ποσά προσπιθέμενων δαπανών, συμπεριελήφθησαν στον αναλυτικό πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου του αρχικού ελέγχου, που παρατέθηκε στη σελ. 24 της σχετικής Έκθεσης Φορολογίας Εισοδήματος.

2.1.4 Τεκμαρτές Δαπάνες (Στήλη 7) – Ελάχιστο Ποσό Διαβίωσης (Στήλη 9)

Ο ελεγχόμενος για τον σχηματισμό κεφαλαίου έλαβε υπόψη του κατά τα οικονομικά έτη 2003 – 2010, τα οριζόμενα ελάχιστα ποσά διαβίωσης, ήτοι 2.900,00€ ανά έτος.

Για τον υπολογισμό του διαθέσιμου προς ανάλωση κεφαλαίου εκάστου έτους, αφαιρούνται οι δαπάνες των άρθρων 16 και 17 του Ν.2238/94, ανεξάρτητα εάν έχει εφαρμογή ή όχι το τεκμήριο για τις δαπάνες αυτές. Κατ' εξαίρεση για τις χρήσεις 2008 και 2009 αφαιρούνται οι δαπάνες των άρθρων 16 και 17 του Ν.2238/94, μόνον εφόσον εμπίπτουν στις διατάξεις περί εφαρμογής του τεκμηρίου (άρθρο 3§4 Ν.3763/2009).

Από τον έλεγχο των υποβληθέντων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ανωτέρω φορολογικών ετών, διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος ήταν κάτοχος με ποσοστό ιδιοκτησίας 100% των κάτωθι οχημάτων:

Αριθμός Κυκλοφορίας	Κυβισμός (ίπποι)	Ημ/νία Άδειας	Περίοδος
.....	1.595 (11)	17.04.1997	1997 – 6 ^{ος} 2004
.....	1.781 (12)	10.06.2003	6 ^{ος} 2004 – 2015

Ως εκ τούτων για το σχηματισμό κεφαλαίου, για μεν τα οικονομικά έτη 2003 - 2008 (χρήσεις 2002 – 2007) ο έλεγχος αφαιρεί τις τεκμαρτές δαπάνες των ανωτέρω οχημάτων, για δε τα οικονομικά έτη 2009 – 2010 (χρήσεις 2008 - 2009) δεν τις αφαιρεί δεδομένου ότι η κατοχή οχήματος απαλλάσσεται του τεκμηρίου.

Χρήση	Αρ. Κυκλοφορίας	Κυβισμός (ίπποι)	Μήνες κυριότητας	Ημ/νία Άδειας	Τεκμαρτή Δαπάνη
2002		1.595 (11)	12	17.04.1997	10.030,00
2003		1.595 (11)	6	17.04.1997	12.115,00
		1.781 (12)	6	10.06.2003	
2004		1.781 (12)	12	10.06.2003	14.200,00
2005		1.781 (12)	12	10.06.2003	14.200,00
2006		1.781 (12)	12	10.06.2003	14.200,00

2007		1.781 (12)	12	10.06.2003	14.200,00
2008		1.781 (12)	12	10.06.2003	-
2009		1.781 (12)	12	10.06.2003	-

Για το σχηματισμό κεφαλαίου των οικονομικών ετών 2009 – 2010 (χρήσεις 2008 - 2009), από τον έλεγχο λαμβάνεται υπόψη το ελάχιστο ποσό διαβίωσης, ήτοι 2.900,00€ ανά έτος.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω ποσά τεκμαρτών δαπανών – ελάχιστων ποσών διαβίωσης, συμπεριελήφθησαν στον αναλυτικό πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου του αρχικού ελέγχου, που παρατέθηκε στη σελ. 24 της σχετικής Έκθεσης Φορολογίας Εισοδήματος.

2.1.5 Εισόδημα που αναλώθηκε (Στήλη 6)

Κατά το σχηματισμό κεφαλαίου χρήσης 2013 (οικ. 2014), ο ελεγχόμενος επικαλέστηκε εισόδημα που αναλώθηκε ύψους 18.000,00€, αντί του δηλωθέντος 18.500,00€.

Επισημαίνεται ότι το ανωτέρω ποσό ανάλωσης συμπεριλήφθηκε στον αναλυτικό πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου του αρχικού ελέγχου, που παρατέθηκε στη σελ. 24 της σχετικής Έκθεσης Φορολογίας Εισοδήματος.

2.1.6 Πίνακας Σχηματισμός Κεφαλαίου Χρήσεων 2002 -2015 βάσει Ελέγχου

Λαμβάνοντας υπόψη όλα όσα αναφέρθηκαν στα Κεφ. 2.1.1 – 2.1.4 της παρούσης, ο Πίνακας Σχηματισμού Κεφαλαίου χρήσεων 2002 – 2015 (οικ. έτη 2003 – 2016) διαμορφώνεται ως κάτωθι:

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ ΑΠΟ 1/1/1996 ΕΩΣ 31/12/2018

(Άρθρο 19 παραγρ. 2 περ. ζ' Ν. 2238/1994 και Άρθρο 34 παραγρ. 2 περ. ζ' Ν. 4172/2013)

ΔΙΑΧΕΙΡΙΚΟ ή ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ (ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΑ)			ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ (ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΑ)				ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛ. ΠΡΟΗΓ. ΕΤΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠ. ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΤΟΥΣ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΗΝ ΕΚΚΑΘΨΗ	ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΑ ΑΠΑΛΛΑΞ. - ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜ. - ΔΑΝΕΙΑ Κ.Λ	ΣΥΝΟΛΟ	ΤΕΚΜΗΡΙΩΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝ. ΔΑΠΑΝΕΣ (ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ (ΑΠΟΔΕΛΕΓΜΕΝΕ Σ) ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ (6)=(4)+(5) ή (4a)+(5)					ΣΕ ΔΡΑΧΜΕΣ	ΣΕ ΕΥΡΩ
(1)	(2)	(3)=(1)+(2)	(4)	(4a)	(5)	(6)	(7)=(3)-(6)	(8)	(9)=(7)+(8)				
ΕΩΣ 31/12/1996													
1996													
1997													
1998													
1999													
2000													
2001													
2002	16.756,03		16.756,03	10.030,00		5.756,56	15.733,56	967,47		967,47			967,47
2003	15.627,07	22.875,00	38.502,07	12.115,00		35.846,15	47.961,15	-9.459,08		-9.459,08			
2004	15.864,70		15.864,70	14.200,00		4.294,47	18.494,47	-2.629,77		-2.629,77			
2005	22.095,80		22.095,80	14.200,00			14.200,00	7.895,80		7.895,80			7.895,80
2006	21.697,44		21.697,44	14.200,00		4.468,68	18.668,68	3.028,76		3.028,76			10.824,68
2007	10.162,47		10.162,47	14.200,00		26.389,55	40.589,55	-30.427,08		-30.427,08			
2008	16.861,46	1.537,20	18.398,66	2.900,00		11.155,18	14.055,18	4.343,48		4.343,48			4.343,48
2009	17.060,17	1.567,80	18.627,97	2.900,00		15.712,50	18.612,50	15,47		15,47			4.368,96
2010	18.825,85	1.608,48	20.434,33	12.760,00		20.844,84	33.604,84	-13.170,51	3.000,00	-10.170,61	1.160,87		
2011	12.043,45	1.584,00	13.627,45	16.160,00		14.203,47	30.363,47	-16.736,02	6.000,00	-10.736,02	1.583,59		
2012		1.584,00	1.584,00	17.936,00		14.187,06	32.123,06	-30.539,06	6.000,00	-24.539,06	15.345,43		
2013		640,06	640,06	16.416,00		13.938,07	30.354,07	-29.714,01	16.900,00	-11.214,01	1.992,77		
2014	1.520,64	960,00	2.480,64	16.416,00		10.998,65	27.414,65	-24.934,01	22.000,00	-2.834,01			
2015		120,00	120,00	14.101,00		9.889,20	23.990,20	-23.870,20	9.000,00	-14.870,20	12.370,20		

Από τα αποτελέσματα του ανωτέρω συνημμένου στην παρούσα πίνακα, τα οποία προέκυψαν αποκλειστικά βάσει των προσκομισθέντων από την ελεγχόμενη επιχείρηση νέων στοιχείων, αφενός δεν προκύπτει δικαίωμα επίκλησης διαθέσιμου εισοδήματος προηγούμενων ετών προς ανάλωση, αφετέρου ο ελεγχόμενος έχει απολέσει το δικαίωμα ήδη από τη χρήση του 2010.

Ως εκ τούτων, τα Σχετ. 15 – 41 δεν μεταβάλλουν τα αρχικά αποτελέσματα του ελέγχου».

Επειδή, η θέση του φορολογικού ελέγχου σε ότι αφορά τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων, στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής κρίνεται ως βάσιμη και ορθή. Ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα, δεν διέθετε την 01.01.2016 κεφάλαιο προηγούμενων ετών προς ανάλωση. Τα δάνεια που έλαβε σε προγενέστερο χρονικό διάστημα για συγκεκριμένους σκοπούς (στεγαστικό, επιχειρηματικό) δεν δύναται να συμπεριληφθούν στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, στο βαθμό που δεν αποδείχθηκε ότι αυτά ή μέρος αυτών παρέμεινε αδιάθετο για δέκα και πλέον έτη, ήτοι έως την 01.01.2016. Επιπλέον, δεν προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις να έχουν δηλωθεί στα οικεία πεδία (τεκμήρια του άρθρου 16 και 17 του Ν. 2238/94) δαπάνες που να σχετίζονται με τα εν λόγω δάνεια.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου υπολογισμού του διαθέσιμου κεφαλαίου στον συνταχθέντα από την φορολογική αρχή πίνακα ανάλωσης, καθώς δεν συμπεριλήφθηκαν σε αυτόν χρηματικά διαθέσιμα από δάνεια και πιστώσεις, απορρίπτεται ως έωλος και ουσιαστικά αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1050/17-02-2014** (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, ορίζονται τα ακόλουθα:..... «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

στήλης: «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.

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

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).....

- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.... 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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1270/2013** «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου»:

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

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

- 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
- 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).
- 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).
- 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.
- 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:
 - μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
 - εισόδημα από κινητές αξίες
 - εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
 - δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
 - εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.
- 6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.
- 7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
- 8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
- 9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.
- 10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.
- 11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι

οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.....12) Η αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ών. Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ών έχει αυξηθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η αύξηση θα καταχωρηθεί στη στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους» Σε περίπτωση που είχαμε μείωση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε τη μείωση στη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους....13) Οι λοιπές περιπτώσεις εσόδων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση εσόδου που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται:

- 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31/12/200Χ).
- 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).
- 3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικές επιχειρήσεις)
- 4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων
- 5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών) περιλαμβάνονται: ανεγέρσεις οικοδομών, αγορές ΕΙΧ, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, πλοίων -σκαφών, αναψυχής αεροσκαφών, και επενδυτικών αγαθών καθώς και οι δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις αυτών .
- 6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας
- 7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων.

Παρατήρηση: Χειρισμός αποσβέσεων για πάγια επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία στην έμμεση τεχνική της ρευστότητας.

Στην περίπτωση που οι αποσβέσεις συμπεριλαμβάνονται στις συνολικά δηλωθείσες επαγγελματικές δαπάνες για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής θα πρέπει με το ποσό των αποσβέσεων να μειώσουμε τις επαγγελματικές δαπάνες που θα καταχωρίσουμε στην αντίστοιχη ένδειξη γιατί οι αποσβέσεις δεν αποτελούν πραγματικές καταβολές.

- 8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο). Το ποσό των τόκων ανάλογα με το είδος του δανείου

(προσωπικό/επαγγελματικό) συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες είτε στις προσωπικές /οικογενειακές είτε στις επαγγελματικές .

9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες

10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής.

11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών).

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους .

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.

15) Η μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών έχει μειωθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η μείωση θα καταχωρηθεί στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενων ετών.

Σε περίπτωση που είχαμε αύξηση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε την αύξηση στην στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών.....

16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Γενική παρατήρηση: Τόσο στα έσοδα, όσο στις αγορές και δαπάνες, αναγράφεται το σύνολο των ποσών που ανάγεται σε κάθε ελεγχόμενο διαχειριστικό έτος (όχι τεκμαρτά έσοδα ή δαπάνες). Χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε τα ποσά τόσο των εσόδων όσο και των αγορών/δαπανών να μην

υπολογίζονται δυο φορές. Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης.».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα εκλήφθηκε ποσό 4.260,00€ ως μεταφορά σε λογαριασμό τρίτου και ακολούθως ως δαπάνη διαβίωσης, καθώς αποτελεί μεταφορά ποσού, συντελεσθείσα στις 12.12.2017, από ατομικό του λογαριασμό στην Τράπεζα στον λογαριασμό με αρ. της συζύγου του στην ίδια τράπεζα. Περαιτέρω, διατείνεται ότι ο φορολογικός έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών της συζύγου του, αγνοώντας έτσι την δική της συνεισφορά στις δαπάνες της ελεγχόμενης περιόδου.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι τα υπό κρίση έτη 2016-2017 η σύζυγος του προσφεύγοντος με Α.Φ.Μ. δεν δήλωσε κανένα εισόδημα, πλην του ποσού των 0,01€ για το 2016 και του ποσού των 0,04€ για το 2017, τα οποία αφορούν σε τόκους ημεδαπής προέλευσης. Ως εκ τούτου, η συνεισφορά της συζύγου στις δαπάνες της ελεγχόμενης περιόδου κρίνεται αδύνατη, ελλείπει εσόδων, βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016-2017, αλλά και ελλείπει διαθέσιμου προς ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Κατόπιν τούτου ο εν λόγω επιμέρους ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, από την προσκομισθείσα εκτύπωση της τράπεζας, όπου αποτυπώνονται τα δεδομένα της από 12.12.2017 κίνησης ποσού 4.260,00€ προκύπτει πράγματι η μεταφορά ποσού από τον λογαριασμό του προσφεύγοντος, σε τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της συζύγου του Το ανωτέρω ποσό, συμπεριλήφθηκε κατά την κατάστρωση του Πίνακα Αναλώσεων Κεφαλαίων, ως προσωπική δαπάνη προερχόμενη από μεταφορά σε λογαριασμό τρίτου (σελ. 39 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος). Ωστόσο, εφόσον από τα διαθέσιμα στοιχεία δεν προκύπτουν δεδομένα από τα οποία να αποδεικνύεται ότι το εν λόγω ποσό μετά την μεταφορά του στο λογαριασμό της συζύγου και πριν τις 31.12.2017 χρησιμοποιήθηκε για την κάλυψη δαπανών του προσφεύγοντος ή της συζύγου του, ο

επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου συνυπολογισμού του εν λόγω ποσού στον πίνακα Αναλώσεων Κεφαλαίων γίνεται αποδεκτός.

Συνεπώς, κατόπιν αποδοχής του ως άνω ισχυρισμού του προσφεύγοντος η διαφορά εισοδήματος προς φορολόγηση για το φορολογικό έτος 2017, με βάση την τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογουμένου, διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογική Περίοδος	1/1/2017- 31/12/2017
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	204.729,99
(-) I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	101.465,49
(=) Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου Ανάλυσης Ρευστότητας	98.716,50

Φορολογητέο εισόδημα έτους 2017

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης	βάσει Δ.Ε.Δ	Διαφορά Δ.Ε.Δ-δήλωσης
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,15	0,04	0,15	0,04	0,15	0,04	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα			103.264,50		98.716,50		98.716,50
Συνολικό εισόδημα	0,15	0,04	103.264,65	0,04	98.716,65	0,04	98.716,50
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	24.521,91						- 24.521,91
Υπόλοιπο	0,15	0,04	103.264,65	0,04	98.716,65	0,04	98.716,50
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	1.013,19	2.499,96					-3.513,15
Φορολογητέο εισόδημα	1.013,34	2.500,00	103.264,65	0,04	98.716,65	0,04	95.203,35

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	1.013,34	103.264,65	98.716,65	97.703,31
	της συζύγου	2.500,00	0,04	0,04	-2.499,96
Φόρος Βάσει Κλίμακας	Ατομικό και τέκνων	222,92	34.077,31	32.576,49	32.353,57
	της συζύγου	550,00	0,01	0,01	-549,99
Μειώσεις από τον φόρο	Ατομικό και τέκνων	222,90	0,00	0,00	-222,90
	της συζύγου	549,99	0,00	0,00	-549,99
Φόρος που παρακρατήθηκε	Ατομικό και τέκνων	0,02	0,02	0,02	0,00
	της συζύγου	0,01	0,01	0,01	0,00
Συνολικός Φόρος	Χρεωστικό ποσό	0,00	34.077,29	32.576,47	32.576,47

Προσδιορισμός Προστίμου άρθρου 58 του Ν.4174/2013

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΣ
	Φόρος
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακριβής
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων	32.576,47

Διαφορά ποσών ελέγχου/ποσά δήλωσης (%)	100,00%
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58	50,00%
Πρόστιμο άρθρου 58	16.288,24

Εισφορά Αλληλεγγύης

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσό απόφασης		Διαφορά ΔΕΔ-δήλωσης
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Εισόδημα για Εισφορά Αλληλεγγύης	1.013,34	2.500,00	103.264,65	0,04	98.716,65	0,04	97.703,31
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Βάσει Κλίμακας	0,00	0,00	6.644,82	0,00	6.235,50	0,00	6.235,50
Τελικό Ποσό Ειδ. Εισφ. Αλληλεγγύης	0,00	0,00	6.644,82	0,00	6.235,50	0,00	6.235,50

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./22.10.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και ειδικότερα:

α) την επικύρωση της υπ' αριθ./07.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

β) την τροποποίηση της υπ' αριθ./07.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./07.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορ. 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	25.972,56€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	12.986,28€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.572,96€
Σύνολο φόρου για καταβολή	43.531,80€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

Υπ' αριθ./07.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/
πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Διαφορά φόρου	34.077,29€	32.576,47€	1.500,82 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	17.038,65€	16.288,24€	750,41 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	6.644,82€	6.235,50€	409,32 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	57.760,76€	55.100,21 €	2.660,55 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.