



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/06/2021
Αριθμός Απόφασης: 1804

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
 - δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **02/02/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ** και της του, **ΑΦΜ**, κατοίκων, επί της οδού κατά της υπ' αριθμ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης**.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **Α2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **02/02/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ** και της του, **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης καταλογίσθηκε σε βάρος των προσφευγόντων ποσό φόρου 47.384,47 ευρώ, πρόσθετος φόρος άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 23.692,24 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 9.384,06 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **80.460,77 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 27/11/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης

Συγκεκριμένα στην προσφεύγουσα είχε εκδοθεί η υπ' αριθμ./2016 εντολή ελέγχου επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για την περίοδο από 25/08/2015-31/12/2015. Ειδικότερα η προσφεύγουσα την **25/08/2015** πραγματοποίησε έναρξη με δραστηριότητα «*Εργασίες Διαμόρφωσης ή Ανέγερσης Κτίσματος ή άλλου είδους Κατασκευών (ως αγαθού επένδυσης του άρθρου 33 παρ.4 του ν.2859/2000)* για ιδία άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους» και εν συνεχεία την 30/03/2016 έκανε μεταβολή, ήτοι διακοπή της ως άνω δραστηριότητας και έναρξη κύριας δραστηριότητας: «Υπηρεσίες Ενοικίασης Επιπλωμένων Διαμερισμάτων, με παροχή Υπηρεσιών Περιποίησης Πελατών».

Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία και συγκεκριμένα σύμφωνα με την με αριθμ. πρωτ...../2015 απόφαση της Ειδικής Υπηρεσίας Διαχείρισης Επιχειρησιακού Προγράμματός, το επενδυτικό σχέδιο που έχει εγκριθεί προς χρηματοδότηση για την προσφεύγουσα είναι συνολικού προϋπολογισμού 321.209,79 ευρώ, από το οποίο θα επιχορηγηθεί το ποσό των 300.000,00 ευρώ και η δημόσια δαπάνη ανέρχεται στο ποσό των 150.000,00 ευρώ. Από το βιβλίο εσόδων εξόδων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι στις 21/11/2015 η προσφεύγουσα έλαβε ως επιχορήγηση το ποσό των 65.000,00 ευρώ. Το υπόλοιπο ποσό της επένδυσης καλύφθηκε από την προσφεύγουσα με ίδια κεφάλαια.

Στην συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμ...../2018 εντολή ελέγχου για την φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015 προκειμένου να διαπιστωθεί η προέλευση των χρηματικών διαθεσίμων που χρησιμοποιήθηκαν για την χρηματοδότηση της ανωτέρω επένδυσης συνολικής αξίας **352.786,85 ευρώ** (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ ποσού 48.660,22 ευρώ).

Η προσφεύγουσα προκειμένου να αιτιολογήσει το κόστος κατασκευής του ακινήτου προσκόμισε πίνακα με το κόστος κατασκευής και ανέγερσης των ενοικιαζομένων δωματίων καθώς και πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου. Ο έλεγχος αφού έλεγξε τα ανωτέρω διαπίστωσε ότι:

-στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στον κωδικό **736** ως κόστος κατασκευής του εν λόγω ακινήτου είχε καταχωρήσει το ποσό των **166.725,00 ευρώ** το οποίο είναι το καθαρό ποσό των δαπανών που συμπεριλαμβάνονται στον πίνακα κόστους, ήτοι ποσό **231.725,00 ευρώ** (χωρίς να έχει συμπεριληφθεί το ποσό του ΦΠΑ, ήτοι το ποσό των **26.895,24 ευρώ**) μειωμένο κατά το ποσό των **65.000,00 ευρώ** που αντιστοιχεί στην επιχορήγηση που έλαβε το ίδιο έτος.

Από τα στοιχεία που είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος για τον έλεγχο του αιτήματος επιστροφής του ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών, διαπίστωσε ότι το σύνολο των παραστατικών που αφορούσαν την κατασκευή του ακινήτου και εξοφλήθηκαν εντός του φορολογικού έτους 2015 ήταν συνολικού ποσού 352.786,90 ευρώ και το ΦΠΑ που αναλογούσε σε αυτά ήταν ποσού **48.660,22 ευρώ** και επεστράφη στην προσφεύγουσα την 21/07/2017.

-στον πίνακα ανάλωσης οικονομικών ετών 2003-2015 που εμφανίζεται υπόλοιπο προς ανάλωση ποσό **104.112,75 ευρώ** συμπεριλαμβάνονται εισοδήματα συνολικού ποσού 106.000,00 ευρώ που δηλώθηκαν με τροποποιητικές δηλώσεις του ν.4446/2016 τα οποία ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε διότι σύμφωνα με την ΠΟΛ1115/2017 το ποσό των δηλωθέντων εισοδημάτων με τις εν λόγω τροποποιητικές μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ανάλωση από την χρήση 2017 και μετά.

-στον πίνακα ανάλωσης επίσης δεν συμπεριλήφθηκε ποσό καταβληθέντων ασφαλιστρών ζωής ύψους **73.665,00 ευρώ**.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, η ανάλωση κεφαλαίου περιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των **7.251,70 ευρώ** και τελικώς το κόστος κατασκευής και επαγγελματικού εξοπλισμού δεν αιτιολογήθηκε στο σύνολό του και κρίθηκε από τον έλεγχο ότι λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί προσαύξησης του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και συγκεκριμένα ως εξής:

ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	352.786,90
ΤΟ ΟΠΟΙΟ ΑΝΑΛΥΕΤΑΙ ΣΕ:	
ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ (ΕΝΔΕΙΞΗ Α ΠΙΝΑΚΑ ΕΚΘΕΣΗΣ ΣΕΛ.13-17)	297.810,47
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΓΙΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ (ΕΝΔΕΙΞΗ Π ΠΙΝΑΚΑ ΕΚΘΕΣΗΣ ΣΕΛ. 13-17)	54.976,43
ΜΕΙΟΝ : ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ	65.000,00
ΜΕΙΟΝ: ΑΝΑΛΩΣΗ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ	7.251,70
	280.535,20
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	2.272,83
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 21 του ν.4172/2013	278.262,37

Για την ως άνω διαφορά εισοδήματος εκδόθηκε η με αριθμ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης κατά της οποίας ασκήθηκε η με ημερομηνία κατάθεσης 18/09/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας. Για την εν λόγω προσφυγή εκδόθηκε η με αριθμ...../2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτή η προσφυγή και κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεδομένου ότι αποτελεί φυσικό πρόσωπο το οποίο έκανε έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας την 23/08/2015 με αντικείμενο δραστηριότητας: «Εργασίες Διαμόρφωσης ή Ανέγερσης Κτίσματος ή άλλου είδους Κατασκευών (ως αγαθού επένδυσης του άρθρου 33 παρ.4 του ν.2859/2000) για ιδία άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους» και εν συνεχεία την 30/03/2016 έκανε μεταβολή δραστηριότητας με έναρξη της κύριας δραστηριότητας «Υπηρεσίες Ενοικίασης Επιπλωμένων Διαμερισμάτων, με παροχή Υπηρεσιών Περιποίησης Πελατών» οι εν λόγω δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά την ίδρυση της ατομικής επιχείρησης, και συγκεκριμένα κατά το διάστημα από 23/08/2015 - 31/12/2015, αποτελούν στην ουσία

δαπάνες σύστασης της ατομικής της επιχείρησης για τις οποίες στον ισχύοντα ΚΦΔ Ν.4172/2013, υπάρχει ρητή και ειδική διάταξη και συγκεκριμένα η διάταξη του άρθρου 32 η οποία ορίζει ότι τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για σύσταση κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς λογίζονται ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του και λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του άρθρου 30 του ν.4174/2013 αφού ληφθούν υπόψη και εξετασθούν και οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 33 του ΚΦΔ περί μη εφαρμογής αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών για περιπτώσεις δαπανών που αντιστοιχούν σε αγορά παγίου εξοπλισμού και σε εκτέλεση της ως άνω Απόφασης της Υπηρεσίας μας ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής προέβη σε εκ νέου έλεγχο της υπόθεσης λαμβάνοντας υπόψη τις ειδικότερες στην περίπτωση διατάξεις των άρθρων 30-34 του ν.4172/2013.

Κατά τον επανέλεγχο της υπόθεσης, διαπιστώθηκαν ως τελικές διαφορές σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα εξής:

α) εισφορά για σύσταση ατομικής επιχείρησης κατόπιν αφαίρεσης των δαπανών που αφορούν σε πάγιο εξοπλισμό που προσδιορίστηκε ως εξής:

ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	352.786,90
ΜΕΙΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΠΑΓΙΩΝ	54.976,43
ΜΕΙΟΝ: ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ 2015	65.000,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	232.810,47

β) Το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών προσδιορίστηκε (όπως είχε προσδιορισθεί και στον αρχικό έλεγχο) στο ποσό των **7.251,70 ευρώ** αντί του δηλωθέντος ποσού **98.550,00 ευρώ**.

γ) από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων συνολικού ποσού **11.428,61 ευρώ**.

Κατόπιν των ανωτέρω διαφορών εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση προσφυγή ζητούν να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμη η πράξη που εκδόθηκε γιατί δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που παρελήφθησαν για την επεξεργασία αυτών, ως ο νόμος ορίζει.
- Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε μη νόμιμα τις τροποποιητικές δηλώσεις με βάση το νόμο 4446/2016 οι οποίες όπως αναφέραμε και στο σύντομο ιστορικό υποβλήθηκαν πριν από κάθε έλεγχο ήτοι την 21-03-2017.
- Επίσης ο έλεγχος αφαίρεσε ποσό 97.700,00 τεκμαρτές δαπάνες κατά παράβαση των διατάξεων της ΠΟΛ. 1270/2013 (Θέμα: «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου»), που είναι υποχρεωτική για τη φορολογική αρχή και αναφέρει τα εξής: 4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας

εισοδήματος. Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. Το υπόλοιπο ποσό που μένει, μετά την ανάλωση κεφαλαίου και την αφαίρεση του ποσού της επιχορήγησης και των εισοδημάτων της χρήσης είναι 11.343,57€ το οποίο όμως δικαιολογείται διότι υπάρχει άτοκο δάνειο 12.000,00€ από τη μητέρα του συζύγου της.

- Επειδή στην προκείμενη περίπτωση υφίσταται πρόδηλη παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας, και περαιτέρω ως ειδικότερων εκφάνσεών της, των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, αλλά και κατάχρηση εξουσίας εκ των αρμοδίων οργάνων και παράβαση καθήκοντος (βλ. σελίδα 6 της παρούσας μη εφαρμογή της ΠΟΛ 1270/2013), είναι άκυρη η επίδικη πράξη.

Επειδή στο άρθρο 30, 31, 32, 33 και 34 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται:

«Άρθρο 30 Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας

1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

Άρθρο 31 Αντικειμενικές Δαπάνες και υπηρεσίες

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...

β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μίας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών,...

γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης...

δ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης,...

ε) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό,...

στ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, ...

ζ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα...

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.

Άρθρο 32 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας...

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς...

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης...

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε...

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, ...

στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής...

Άρθρο 33 Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών

«Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται:

α) Προκειμένου για αντικειμενική δαπάνη, η οποία προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης αναπήρου...

β) Προκειμένου για αλλοδαπό προσωπικό που δεν διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα...

γ) Προκειμένου για επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 45 του Ν. 2859/2000...

δ) Προκειμένου για αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής μονίμων κατοίκων εξωτερικού...

ε) Προκειμένου για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα...

στ) Προκειμένου για αγορά επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, ειδικά διασκευασμένων για πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν σε ποσοστό το εξήντα επτά τοις εκατό (67%)...

ζ) Οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 31 προκειμένου για συνταξιούχους, οι οποίοι έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους, εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των όσων προκύπτουν σύμφωνα με τις προηγούμενες διατάξεις...

η) Προκειμένου για αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες, του άρθρου 31, φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή...

θ) Προκειμένου για αγορά επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, οχήματος τύπου L, μοτοποδηλάτου, μοτοσυκλέτας,...

ι) Προκειμένου για φυσικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ', για το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει της κατοικίας ή του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης...

Άρθρο 34

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

«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:

...

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 συμφωνισμό 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.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού...».

Επειδή και με τον προϊσχύοντα **ΚΦΕ (Ν.2238/1994)** ως προς τον προσδιορισμό της διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και συγκεκριμένα στο **άρθρο 19 αυτού** ορίζονται τα εξής:

«1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι:

...

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 συμφωνισμό 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 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις 3.000 (τρεις χιλιάδες) 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 3.000 (τριών χιλιάδων) και 5.000 (πέντε χιλιάδων) ευρώ, αντίστοιχα.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού...».

Επειδή με την Απόφαση ΠΟΛ 1076/2015 της ΓΓΔΕ ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 34

Μείωση της διαφοράς

Σύμφωνα 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:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων...

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος...

ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία. Απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία, που να αποδεικνύει τη σύναψη δανείου και την καταβολή των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν το κρίσιμο φορολογικό έτος. Σύμβαση δανείου που έχει καταρτιστεί στο εξωτερικό, απαιτείται επίσημη μετάφρασή της στα ελληνικά. Επίσης, απαιτείται βεβαίωση εισαγωγής συναλλάγματος για τα εν λόγω ποσά και πιστοποιητικό ευρωποίησης αν είναι σε ξένο νόμισμα.

Επίσης, όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 πρέπει να αποδεικνύεται ότι το δάνειο λήφθηκε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης. Αν η σύναψη δανείου προκύπτει από λογιστικά βιβλία, τότε απαιτείται σχετική βεβαίωση από την επιχείρηση.

στ) Δωρεά χρηματικών ποσών ή γονική παροχή χρημάτων για τις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση (δωρεάς ή γονικής παροχής) έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

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.

...

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 και με την **εγκύκλιο Ε2137/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ** αναφέρονται τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου σε ένα φορολογικό έτος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί σε κεφάλαιο σχηματισθέν και μη αναλωθέν, το οποίο αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από τον φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο και 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 του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος απαλλάσσεται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά αυτά. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

...

8. Τέλος, επισημαίνουμε ότι οι οδηγίες που αναφέρονται στην ΠΟΛ 1076/2015 εγκύκλιο καθώς και στο Μέρος Α' του ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγγράφου μας εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή και με την **παρ.Α15 της Απόφασης ΠΟΛ 1115/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ** ορίζονται τα εξής:

«Επιπλέον, επισημαίνεται ότι δύναται να υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4446/2016, ούτως ώστε να δηλωθούν ποσά που προέρχονται από δωρεά ή γονική παροχή, χωρίς ωστόσο τα εν λόγω ποσά να μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς μεταξύ πραγματικού και τεκμαρτού εισοδήματος (σχετ. η ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιος). Τα ποσά αυτά δύνανται να χρησιμοποιηθούν σύμφωνα με την περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994 ή την περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013, κατά περίπτωση, για τα επόμενα έτη (από το έτος υποβολής της δήλωσης και μετά). Επίσης, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται το πραγματικό γεγονός της δωρεάς ή της γονικής παροχής (π.χ. αναλήψεις και καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς), μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την δικαιολόγηση της πηγής προέλευσης των σχετικών κεφαλαίων (σχετ. η ΠΟΛ. 1033/2013 εγκύκλιος).».

Επειδή σύμφωνα με σχετικές θέσεις της Διοίκησης ως προς τις δαπάνες του άρθρου 16 και 17 του Ν.2238/1994 και ως προς τον προσδιορισμό του κεφαλαίου προηγούμενων ετών αναφέρονται τα εξής:

Α. Έγγραφο Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος Αριθμ. Πρωτ.: 1084127/1635/Α0012/04-10-2007.

-«τα ποσά που καταβάλλει ο φορολογούμενος για ασφάλιστρα ζωής ή θανάτου κ.λπ. δεν αποτελούν δαπάνες του άρθρου 16 και του άρθρου 17 του Ν.2238/1994, καθώς δεν προβλέπεται από τον ανωτέρω νόμο»

Β. Έγγραφο Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος Αριθμ. Πρωτ 1061640/1143/Α0012/26.8.2008 Προσδιορισμός κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

«1.Σύμφωνα με την περ. ζ' της παρ.2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994), ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς μεταξύ του δηλούμενου εισοδήματος και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης των άρθρων 16 και 17 υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Τα ποσά αυτά είναι, μεταξύ άλλων, δάνεια και ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται της εφαρμογής του τεκμηρίου.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τα δύο χιλιάδες εννιακόσια (2.900) ευρώ, το ποσό που πρέπει να εκπέσει αντί αυτών προσδιορίζεται

με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και των αποδεδειγμένων δαπανών διαβίωσης τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δύο χιλιάδων εννιακοσίων (2.900) ευρώ.

2. Προκειμένου για τον προσδιορισμό των κεφαλαίων οικον. ετών 1993 και επομένων (χρήσεις 1992 και επόμενες) εξευρίσκονται: α) τα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, β) τα χρηματικά ποσά τα οριζόμενα στις περ. β', γ', δ', ε' και στ' της παρ.2 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο έχει αποδεδειγμένα εισπραχθεί.

Ο συμψηφισμός των θετικών και αρνητικών στοιχείων που περιγράφεται παραπάνω αναφέρεται στα ποσά των εισοδημάτων που έχουν αποκτηθεί κατά τα προηγούμενα έτη μετά τον συμψηφισμό των θετικών στοιχείων (κέρδους) με τα αρνητικά στοιχεία (ζημιές) που αποκτήθηκαν αυτά τα έτη (σχετ. η 1018050/189/A0012/ΠΟΛ.1042/8.2.1993 διαταγή).

3. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση με τα 1052802/895/A0012/4-6-1999 και 1005727/86/A0012/17-1-2001 έγγραφα της, τα εισοδήματα που φορολογούνται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης μετά την αφαίρεση του φόρου.

4. Επίσης, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (σχετ. 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή και 1099949/1927/A0012/14-11- 2000 έγγραφο), ο αναλογών φόρος εισοδήματος αφαιρείται από το εισόδημα, αν για τον προσδιορισμό των κεφαλαίων προηγούμενων ετών λαμβάνονται υπόψη οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσης και όχι οι τεκμαρτές του άρθρου 16 του Κ.Φ.Ε..

5. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, προκειμένου να γίνει προσδιορισμός κεφαλαίου προηγούμενων ετών, όσον αφορά στα εισοδήματα που φορολογούνται αυτοτελώς, αυτά λαμβάνονται υπόψη μετά την αφαίρεση του φόρου και έτσι δηλώνονται στους κωδικούς 659-660 της δήλωσης, ενώ από αυτά που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις μπορεί να αφαιρεθεί ο αναλογών φόρος κατά την ανάλωση, μόνο αν λαμβάνονται υπόψη οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσης και όχι οι τεκμαρτές του άρθρου 16 του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή στην σκέψη 3 της με αριθμ.772/2015 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας αναφέρεται:

«3. Επειδή, κατά το [άρθρο 15](#) του ν. [2238/1994](#) (Α'151), με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται κατ' εξαίρεση τεκμαρτώς με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα άρθρα 16 - 17 είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α έως Ζ. Το δε εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του [άρθρου 19](#) του ίδιου νόμου. Εξάλλου, στο [άρθρο 16](#) του ως άνω ν. [2238/1994](#) ορίζεται ότι: «1. Για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του ... λαμβάνονται υπ' όψη τα ακόλουθα στοιχεία: α) ... β) η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη που υπολογίζεται με βάση το ύψος των ετήσιων εξόδων συντήρησης και κυκλοφορίας επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης...», ενώ στο [άρθρο 17](#) του νόμου αυτού ορίζεται ότι: «Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου... λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α) ... γ) Αγορά ... ακινήτων...».

Περαιτέρω, στο άρθρο 19 του ως άνω ν. [2238/1994](#) ορίζεται ότι «1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του... ή προσδιορίσθηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος του φορολογουμένου... από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ.3 του άρθρου 48.

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α) ... γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δ) Εισαγωγή συναλλάγματος... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο (εδ. β της παρ. 2 του άρθρου 19). Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β, γ, δ, ε και στ και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τα άρθρα 16 και 17 ...».

Εξάλλου, στο άρθρο 5 του ν.δ.3323/1955 (Α'214), όπως αυτό ίσχυε μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 5 του ν.1828/1989 (Α'2/3-1-1989) (για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1-1-1988, βλ. άρθρο 44 περ. α' του ν.1828/1989), και δη στις παραγράφους 7, 8 και 11 του άρθρου αυτού, όπως η παράγραφος 8 διαμορφώθηκε περαιτέρω μετά την προσθήκη σ' αυτήν εδαφίου δεύτερου με την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. [1914/1990](#) (Α' 178), ορίζονταν τα εξής: «7. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των παραγράφων 2 έως 5 προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 45.

8. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α) . . . ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο...». Περαιτέρω, με την παρ. 14 του άρθρου 2 του ν. [2065/1992](#) (Α' 113) αναριθμήθηκαν οι ως άνω παράγραφοι (7, 8 και 11) ως 8, 9 και 12, αντίστοιχα, ενώ με την παράγραφο 17 του ιδίου άρθρου 2 του ν. [2065/1992](#) αντικαταστάθηκαν τα τέσσερα τελευταία εδάφια της ως άνω παραγράφου 9 του άρθρου 5 του

ν.δ.3323/1955 ως εξής: «Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμφηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τις παραγράφους 2 έως 5...».

Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προκειμένου να υπολογίσει ποίο ποσό από το κεφάλαιο που φορολογήθηκε κατά τα προηγούμενα έτη απέμεινε και αναλώθηκε κατά το κρινόμενο εκάστοτε οικονομικό έτος, καλύπτοντας τη σχετική διαφορά δηλωθέντος εισοδήματος και τεκμαρτών δαπανών, λαμβάνει υπόψη, κατ' αρχήν, τις κατά το νόμο ετήσιες τεκμαρτές δαπάνες, εκτός αν ισχυρισθεί και αποδείξει ότι οι δαπάνες, στις οποίες πράγματι υποβλήθηκε ο φορολογούμενος (πραγματικές δαπάνες), ήταν μεγαλύτερες από τις δηλωθείσες τεκμαρτές δαπάνες, οπότε λαμβάνει υπόψη τις πραγματικές (βλ. ΣτΕ 3827/1990 7μελ., ΣτΕ 3422/1994, ΣτΕ 1110/1992, ΣτΕ 2188/1995), μη υφισταμένης ως προς τούτο δεσμεύσεως από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (βλ. ΣτΕ 847/2008 7μελ., ΣτΕ 1144/2008).».

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

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

Επειδή εν προκειμένω ως ανωτέρω αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης, διενεργήθηκε εκ νέου έλεγχος στην προσφεύγουσα σε εκτέλεσης της με αριθμ./2020 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι για τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά την ίδρυση της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 30-34 του Κ.Φ.Ε..

Στο πλαίσιο αυτό διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο ως τελικές διαφορές εισοδήματος σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα εξής:

α)εισφορά για σύσταση ατομικής επιχείρησης κατόπιν αφαίρεσης των δαπανών που αφορούν σε πάγιο εξοπλισμό που προσδιορίστηκε ως εξής:

ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	352.786,90
ΜΕΙΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΠΑΓΙΩΝ	54.976,43
ΜΕΙΟΝ: ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ 2015	65.000,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	232.810,47

β)Το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών προσδιορίστηκε (όπως είχε προσδιορισθεί και στον αρχικό έλεγχο) στο ποσό των **7.251,70 ευρώ** αντί του δηλωθέντος ποσού **98.550,00 ευρώ**.

γ) από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων συνολικού ποσού **11.428,61 ευρώ**.

Από τις ως άνω διαπιστώσεις και δεδομένου ότι τα πραγματικά εισοδήματα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2015 λαμβάνοντας υπόψη και την ανάλωση κεφαλαίου όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων προέκυψε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ποσού **146.086,35 ευρώ** και διαμόρφωσε το φορολογητέο εισόδημα στο ποσό των **156.401,00 ευρώ**.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται την μη νόμιμη έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διότι:

-δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που παρελήφθησαν για την επεξεργασία αυτών,
-εσφαλμένα προσδιορίστηκε το μη αναλωθέν κεφάλαιο. Συγκεκριμένα ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε τις τροποποιητικές δηλώσεις με βάση το νόμο 4446/2016 οι οποίες σε κάθε περίπτωση υποβλήθηκαν πριν από κάθε έλεγχο ήτοι την 21-03-2017 και επίσης εσφαλμένα ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις τεκμαρτές δαπάνες συνολικού ποσού 97.700,00 και όχι τις πραγματικές ως προβλέπεται και από την ΠΟΛ 1270/2013.

-η τελική διαφορά προς αιτιολόγηση από την πλευρά της 11.343,57 ευρώ και συγκεκριμένα στην προσφυγή της προσδιορίζει την ως άνω διαφορά ως εξής:

Κόστος κατασκευής ακινήτου και επαγγελματικού εξοπλισμού.	352.786,90€
Επιχορήγηση 2015	-65.000,00€
Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ως πίνακας ανάλωσης της ιδίας	-178.280,52€
Εισοδήματα ελεγχόμενου έτους	-98.162,81€
Υπόλοιπο για δικαιολόγηση	11.343,57€

Και ισχυρίζεται ότι η διαφορά των 11.343,57 ευρώ καλύπτεται από άτοκο δάνειο που της είχε χορηγηθεί από την μητέρα του συζύγου της.

Επειδή ωστόσο όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου:

-ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, ο υπό κρίση έλεγχος βασίσθηκε σε δηλωθέντα ποσά από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος καθώς και σε λίστα παραστατικών δαπανών και εξοφλήσεων αυτών τα οποία είχαν ήδη επεξεργασθεί και κριθεί από τον προηγούμενο έλεγχο επιστροφής ΦΠΑ. Τα εν λόγω παραστατικά καθώς και τα βιβλία και στοιχεία είχαν επιστραφεί στην προσφεύγουσα στο πλαίσιο του προηγούμενου ελέγχου. Κατά τον υπό κρίση έλεγχο δεν ζητήθηκαν βιβλία και στοιχεία από την προσφεύγουσα και δεν τίθεται θέμα κατάσχεσης οποιουδήποτε στοιχείου ή βιβλίου ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

-επίσης και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί εσφαλμένου προσδιορισμού του μη αναλωθέντος κεφαλαίου απορρίπτεται ως αβάσιμος κατά το μέρος που αναφέρεται στην απόρριψη των εισοδημάτων των τροποποιητικών δηλώσεων του ν.4446/2016, διότι ο έλεγχος σύμφωνα με τις προαναφερθείσες οδηγίες της Διοίκησης ορθώς δεν έλαβε υπόψη του τα εισοδήματα που δηλώθηκαν με τις τροποποιητικές δηλώσεις του ν.4446/2016 καθώς σαφώς ορίζεται ότι τα ποσά αυτά δύνανται να χρησιμοποιηθούν σύμφωνα με την περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994 ή την περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013, κατά περίπτωση, για τα επόμενα έτη (από το έτος υποβολής της δήλωσης και μετά, εν προκειμένω από το έτος 2017 και μετά).

-ενώ ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού των δαπανών (ήτοι ότι εσφαλμένα λήφθηκαν υπόψη οι τεκμαρτές και όχι οι πραγματικές) στον πίνακα ανάλωσης γίνεται μερικώς δεκτός ως εξής:

α)απορρίπτεται για τα οικονομικά έτη 2003-2015 (πλην του οικ. έτους 2013) καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4172/2013 και του άρθρου 19 του ν.2238/1994 κατά τον προσδιορισμό του κεφαλαίου από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο και τα οποία προκύπτουν από συμφητισμό 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 καταρχήν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ν.4172/2013 (αντίστοιχα άρθρα 16 και 17 του ν.2238/1994) ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος απαλλάσσεται της εφαρμογής των άρθρων αυτών, ήτοι οι τεκμαρτές δαπάνες.

Β)μερικώς δεκτός κατά το οικονομικό έτος 2013 καθώς ενώ διαπιστώθηκε από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής στο εν λόγω έτος ότι οι πραγματικές δαπάνες υπερβαίνουν κατά πολύ τις τεκμαρτές (το μεγαλύτερο ποσό των πραγματικών δαπανών αφορά σε καταβληθέντα ασφάλιστρα ζωής –ως προς την καταβολή αυτού υφίσταται σχετική βεβαίωση της ασφαλιστικής εταιρείας) και συνεπώς ως ανωτέρω αναφέρθηκε δύνανται στα πλαίσια της εξελεγκτικής αρμοδιότητάς του και βάσει των πραγματικών περιστατικών, ο Προϊστάμενος να εκπέσει τις πραγματικές δαπάνες, εν προκειμένω όμως κατά τον προσδιορισμό του κεφαλαίου λήφθηκαν υπόψη οι τεκμαρτές και μέρος των πραγματικών.

Ειδικότερα για το οικονομικό έτος 2013 όπως προκύπτει και από την οικεία έκθεση ελέγχου υφίστανται δαπάνες του άρθρου 16 και 17 του ν.2238/1994:

	ΤΕΚΜΑΡΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ
2013	10.620,00	13.811,60	5.000,00	29.431,60

Ωστόσο οι πραγματικές δαπάνες ποσού **100.498,01 ευρώ** αποδεδειγμένα υπερβαίνουν τις τεκμαρτές και συνεπώς θα πρέπει να αφαιρεθούν οι πραγματικές (όχι και οι τεκμαρτές και οι πραγματικές, ως λήφθηκε από τον έλεγχο) και επίσης θα πρέπει να αφαιρεθεί και ο φόρος που αναλογεί στα εισοδήματα του εν λόγω έτους.

Κατόπιν των ανωτέρω για το οικονομικό έτος 2013 οι δαπάνες που είχε λάβει ο έλεγχος (τεκμαρτές και μέρος πραγματικών):

	ΤΕΚΜΑΡΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΔΙΔΑΚΤΡΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ
--	----------------------	--------------------------------------	-------------------------------	------------------------	----------------

		ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ			
2013	10.620,00	13.811,60	5.000,00	75.834,30	105.265,90

Τροποποιούνται ως εξής:

	ΔΑΠΑΝΕΣ Ε1 (ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΙΑΤΡΙΚΑ, ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΖΩΗΣ ΔΙΔΑΚΤΡΑ)	ΑΠΟΠΛΗΡΩΜΕΣ ΔΑΝΕΙΩΝ	ΦΟΡΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ
2013	86.686,42	13.811,59	2.842,99	103.341,00

Και συνεπώς το υπόλοιπο του κεφαλαίου προηγούμενων ετών όπως είχε προσδιορισθεί από τον έλεγχο στο ποσό των **7.251,70 ευρώ** προσαυξάνεται κατά το ποσό των **1.924,90 ευρώ** (105.265,90-103.341,00) ήτοι διαμορφώνεται στο ποσό των **9.176,70 ευρώ**.

Σημειώνεται ότι η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα Απόφαση ΠΟΛ 1270/2013 που αναφέρεται στον προσδιορισμό του εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, δεν έχει εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση καθώς το εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίσθηκε σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις και κατά τον προσδιορισμό του κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων λαμβάνονται υπόψη κατά κύριο λόγο οι τεκμαρτές δαπάνες.

-η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2015 επικαλείται επίσης τον δανεισμό ποσού 12.000,00 ευρώ από την μητέρα του συζύγου της που δήλωσε με υποβολή σχετικής τροποποιητικής δήλωσης η οποία όμως δεν έγινε αποδεκτή από την φορολογική αρχή καθώς δεν προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά ώστε να τεκμηριώνεται η λήψη του εν λόγω δανείου. Για την απόρριψη της φορολογικής αρχής ασκήθηκε από την προσφεύγουσα ενδικοφανή προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ. 2512/2020 απορριπτική Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, λόγω τροποποίησης του κεφαλαίου προς ανάλωση κατά το ποσό των **1.924,90 ευρώ** η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ποσού **146.086,35 ευρώ** προσδιορίζεται στο ποσό των **144.161,45 ευρώ** (146.086,35 ευρώ-1.924,90 ευρώ) και το τελικώς φορολογητέο εισόδημα έχει ως εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	649,96	255,39	649,96	255,39	649,96	255,39	0,00
Τόκοι-μερίσματα	1.140,79	903,48	1.140,79	903,48	1.140,79	903,48	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	90.170,24		90.170,24	11.428,61	90.170,24	11.428,61	11.428,61
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013	0,00		0,00		0,00		0,00
Μισθωτή εργασία	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	

Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	4.364,89		4.364,89		4.364,89		
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό εισόδημα							
Συνολικό εισόδημα	96.325,88	1.158,87	96.325,88	12.587,48	96.325,88	12.587,48	11.428,61
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	2.272,83	0,00	2.272,83	2.272,83
Υπόλοιπο	96.325,88	1.158,87	96.325,88	10.314,65	96.325,88	10.314,65	9.155,78
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00	146.086,35	0,00	144.161,45	144.161,45
Άθροισμα	96.325,88	1.158,87	96.325,88	156.401,00	96.325,88	154.476,10	153.317,23
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	96.325,88	1.158,87	96.325,88	156.401,00	96.325,88	154.476,10	153.317,23

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **02/02/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου
 ενδικοφανούς προσφυγής του του **ΑΦΜ**
 και της του **ΑΦΜ**
, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού
 προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έτους **2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης ως εξής:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου και της συζύγου - καταλογιζόμενο ποσό με
 βάση την παρούσα απόφαση:**

Φορολογικό έτος 2015

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	649,96	255,39	649,96	255,39	649,96	255,39	0,00
Τόκοι-μερίσματα	1.140,79	903,48	1.140,79	903,48	1.140,79	903,48	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	90.170,24		90.170,24	11.428,61	90.170,24	11.428,61	11.428,61
Μισθωτή εργασία	4.364,89		4.364,89		4.364,89	0,00	
Συνολικό	96.325,88	1.158,87	96.325,88	12.587,48	96.325,88	12.587,48	11.428,61

εισόδημα							
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	2.272,83	0,00	2.272,83	2.272,83
Υπόλοιπο	96.325,88	1.158,87	96.325,88	10.314,65	96.325,88	10.314,65	9.155,78
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00	146.086,35	0,00	144.161,45	144.161,45
Άθροισμα	96.325,88	1.158,87	96.325,88	156.401,00	96.325,88	154.476,10	153.317,23
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	96.325,88	1.158,87	96.325,88	156.401,00	96.325,88	154.476,10	153.317,23

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΔΕΔ (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	96.325,88	1.158,87	96.325,88	156.401,00	96.325,88	154.476,10	0,00	153.317,23
ΑΥΤΟΤΕΛ.ΦΟΡΟΛΟ.ΠΟΣΑ	678,06	0,00	678,06	0,00	678,06	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	97.003,94	1.158,87	97.003,94	156.401,00	97.003,94	154.476,10	0,00	153.317,23
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	6.140,00	7.800,00	6.140,00	7.800,00	6.140,00	7.800,00		
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	97.003,94	1.158,87	97.003,94	156.401,00	97.003,94	154.476,10	0,00	153.317,23
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	4%	0%	4%	6%	4%	6%		
ΕΙΣΦΟΡΑ	3.880,16	0,00	3.880,16	9.384,06	3.880,16	9.268,57	0,00	9.268,57
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	27,42	0,00	27,42	0,00	27,42	0,00	0,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.852,74	0,00	3.852,74	9.384,06	3.852,74	9.268,57	0,00	9.268,57
	3.852,74		13.236,80		13.121,30		9.268,57	

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2015 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Εισόδημα	96.325,88	1.158,87	96.325,88	156.401,00	96.325,88	154.476,10	153.317,23
Φόρος κλίμακας	27.608,25	163,61	27.608,25	47.548,08	27.608,25	47.258,30	47.094,69
Μείωση φόρου	1.109,45	0,00	1.109,45	0,00	1.109,45	0,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Φόρος που αναλογεί	26.498,80	163,61	26.498,80	47.548,08	26.498,80	47.258,30	47.094,69
Β. Μείον							0,00
1.φορος που παρακρατήθηκε από							0,00
α. Τόκους -μερίσματα- δικαιώματα	171,12	135,52	171,12	135,52	171,12	135,52	0,00
β. επιχειρηματική δραστηριότητα	11.032,07	0,00	11.032,07	0,00	11.032,07	0,00	0,00
γ. Μισθωτή εργασία-συντάξεις	117,45	0,00	117,45	0,00	117,45	0,00	0,00
2.φορος που προκαταβλήθηκε							0,00
α. Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος	7.665,12	0,00	7.665,12	0,00	7.665,12	0,00	0,00
β. ειδικών περιπτώσεων		0,00		0,00		0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	7.513,04	28,09	7.513,04	47.412,56	7.513,04	47.122,78	47.094,69
Γ. Πλέον							0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος	8.660,07	0,00	8.660,07	0,00	8.660,07	0,00	0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	19,50	0,00	19,50	0,00	19,50	0,00	0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	3,90	0,00	3,90	0,00	3,90	0,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.852,74	0,00	3.852,74	9.384,06	3.852,74	9.268,57	9.268,57
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	0,00	650,00	0,00	650,00	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 50%		0,00	0,00	23.692,24		23.547,35	23.547,35
Γενικό Σύνολο	20.699,25	28,09	20.699,25	80.488,86	20.699,25	79.938,70	79.910,61
Διαφορά συμψηφισμού	0,00		0,00		0,00		0,00
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	20.727,34		101.188,11		100.637,95		79.910,61

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.