



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24.07.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1763

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατά των υπ' αριθ. &/29.02.2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεων επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2020 & 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

5. Τις υπ' αριθ. υπ' αριθ. &/29.02.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2020 & 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.
7. Το με αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής/04.04.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Την με αρ.2024 πράξη αναπομπής στην αρμόδια φορολογική αρχή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας
9. Την από 21.06.2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της πράξεως αναπομπής του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., καθώς και επί του με αρ. πρωτ./04.04.2024 συμπληρωματικού υπομνήματος, 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 με αριθμό/29.02.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών δώρων φόρος εισοδήματος ύψους 14.500,30€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 7.250,15€ ήτοι συνολικό ποσό 21.750,45€, κατόπιν διαπίστωσης μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης ύψους 43.940,29€, με βάση την έμμεση τεχνική ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, η οποία 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.

Με την με αριθμό/29.02.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 4.702,31€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 2.351,16€, ήτοι συνολικό ποσό 7.053,47€, κατόπιν διαπίστωσης μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης ύψους 14.249,42€, με βάση την έμμεση τεχνική ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, η οποία 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.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από/2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Ν 4987/2022 του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση των υπ' αρ./03.03.2023 &/19.04.2023 εντολών του Προϊσταμένου του.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2021, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Στο πλαίσιο αυτών, κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ΚΦΕ (το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησής του επιλέχθηκε η τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου, ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022.

Ειδικότερα, με την μέθοδο που ακολουθήθηκε προέκυψε, μετά τη σύγκριση των διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων (συνολικών εσόδων) και των εσόδων/κεφαλαίων που αναλώθηκαν (προσωπικών δαπανών), υπόλοιπο μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης συνολικού ύψους, 43.940,29€ για το φορολογικό έτος 2020 και 14.249,42€ για το φορολογικό έτος 2021, η οποία 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 προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013
2. Εσφαλμένες οι παραδοχές της φορολογικής αρχής στο στάδιο κατάρτισης του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας. Δεν έλαβε υπόψη το πραγματικό ποσό που εισπράχθηκε από την πώληση αγρού το 2020 παρά μόνο το δηλωθέν.
3. Στο φορολογικό έτος 2020 θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη στην γραμμή 6 του πίνακα ΠΗΓΩΝ «Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)», το συνολικό ποσό των 2.220,18€ ως άτυπη δανειακή διευκόλυνση διότι αφορά καταβολές υποχρεωτικών εισφορών ΕΦΚΑ (επαγγελματικού ταμείου) οι οποίες διενεργήθηκαν από λογαριασμό της μητέρας του και συμπεριλήφθηκαν στις επαγγελματικές δαπάνες του πίνακα ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ.
4. Εσφαλμένος ο υπολογισμός ποσού 6.718,50€ που αφορά στη γραμμή 10 του πίνακα ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ φορολογικού έτους 2020.
5. Στο φορολογικό έτος 2021 θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη στην γραμμή 6. του πίνακα ΠΗΓΩΝ «Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)», το

συνολικό ποσό των 2.640,04€ ως δωρεά διότι αφορά σε καταβολές υποχρεωτικών εισφορών ΕΦΚΑ (επαγγελματικού ταμείου) οι οποίες διενεργήθηκαν από λογαριασμό της μητέρας του και συμπεριλήφθηκαν στις επαγγελματικές δαπάνες του πίνακα ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ.

6. Λανθασμένα η φορολογική αρχή στην στήλη των αναλώσεων καταχώρησε το σύνολο των αγορών, χωρίς να λάβει υπόψη της τα αποθέματα λήξης των ετών 2020 και 2021.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 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 αρχεία (βιβλία και 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 που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεοδειγμένες 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 παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....».

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 ενδεδειγμένων 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 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 ελέγχους».

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «..... 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: «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. 4987/2022: «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 την ΠΟΛ 1050/17-02-2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/07.04.2014, (Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού): «..... 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.....».

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα: Ο προϊστάμενος της προαναφερθείσας φορολογικής αρχής, εξέδωσε για τα φορολογικά έτη 2019-2021 τις υπ' αρ./03.03.2023 &/19.04.2023 εντολές μερικού ελέγχου στον προσφεύγοντα. Ακολούθως, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του για τα υπό κρίση έτη, βάσει της Α 1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, στο πλαίσιο του άρθρου 11 της οποίας, εξετάστηκαν οι προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές, προκειμένου να εξακριβωθεί το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα στα εν λόγω έτη.

Ο αρμόδιος ελεγκτής μετά την διαπίστωση ότι για τα φορολογικά έτη 2020-2021 συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 (περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου) εισηγήθηκε τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα εν λόγω

φορολογικά έτη βάσει της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου (source and application of funds method).

Η εισήγηση του ελεγκτή έγινε αποδεκτή από τον Προϊστάμενο του τμήματος, τον Υποδιευθυντή της Β' υποδιεύθυνσης και τον Προϊστάμενο του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και εκδόθηκε η με αρ./2023 απόφαση για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των φορολογικών ετών 2020-2021, η οποία επιλέχθηκε ως η πλέον κατάλληλη και συμβατή για τον εν λόγω έλεγχο. Συγκεκριμένα, α) το είδος της δραστηριότητας του προσφεύγοντος, β) η μορφή της επιχείρησης (ατομική) και γ) το εύρος των μη δηλωθεισών προσωπικών και οικογενειακών δαπανών συνέκλιναν στην απόφαση για εφαρμογή της μεθόδου της ανάλυσης της ρευστότητας, προκειμένου να εξακριβωθεί μέσω της συγκεκριμένης μεθοδολογίας εάν ο προσφεύγων διέθετε την απαιτούμενη ρευστότητα, ώστε από το σύνολο των πηγών κεφαλαίων /εσόδων, επιχειρηματικών και προσωπικών, να μπορεί να καλύψει το σύνολο των αναλώσεων κεφαλαίου/εξόδων του (επιχειρηματικών, προσωπικών και οικογενειακών) κατά τα έτη 2020 και 2021.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2020-2021, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών-οικογενειακών δαπανών διαβίωσης, όπως αυτές αποτυπώθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος.

Φορολογικό έτος 2020

	Προσφεύγοντος	Συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-31.482,24	1.223,28
2. Εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα	0,00	7.548,00
3. Εισοδήματα απαλλασσόμενα/εξαιρούμενα ή αυτοτελώς φορολογούμενα	1.008,00	4.870,92
4. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	0,75	0,80
5. Μισθοί -συντάξεις	2.520,00	0,00
6. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	1.025,60	233,24
Συνολικό πραγματικό εισόδημα	0,00	13.876,24
Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (049-050)	25.168,86	11.403,88
Συνολικές πραγματικές δαπάνες	25.168,86	11.403,88

Φορολογικό έτος 2020	Προσφεύγοντος	Συζύγου	Σύνολο
Συνολικό πραγματικό εισόδημα	0,00	13.876,24	13.876,24€
Συνολικές πραγματικές δαπάνες	25.168,86	11.403,88	36.572,74€
		Υπόλ.	-22.696,50€

Φορολογικό έτος 2021

	Προσφεύγοντος	Συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-40.732,11	0,00
2. Εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα		9.188,83

3. Εισοδήματα απαλλασσόμενα/εξαιρούμενα ή αυτοτελώς φορολογούμενα	1.008,00	7.216,46
4. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	0,43	0,17
5. Μισθοί -συντάξεις	2.520,00	0,00
6. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	1.025,60	699,72
Συνολικό πραγματικό εισόδημα	0,00	17.105,18
Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (049-050)	48.175,35	6.580,50
Συνολικές πραγματικές δαπάνες	48.175,35	6.580,50

Φορολογικό έτος 2021	Προσφεύγοντος	Συζύγου	Σύνολο
Συνολικό πραγματικό εισόδημα	0,00	17.105,18	17.105,18
Συνολικές πραγματικές δαπάνες	48.175,35	6.580,50	54.755,85
Υπόλ.			-37.650,67€

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω είναι πρόδηλο ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2020-2021 υπολειπόταν των αντίστοιχων δαπανών διαβίωσής του, με αποτέλεσμα να καθίσταται καθόλα νόμιμη η προσφυγή της φορολογικής αρχής σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου, με σκοπό να προσδιοριστεί το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα στα έτη αυτά.

Επειδή τόσο το εισπραχθέν τίμημα από την πώληση ακινήτου όσο και το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, ήτοι εισόδημα που έχει προκύψει κατά το ελεγχόμενο έτος και εμπίπτει σε μία από τις οριζόμενες στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου κατηγορίες (μισθωτή εργασία –συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), αλλά στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.2 περ. ζ του ν.4172/2013.

Επειδή από την φορολογική αρχή τεκμηριώθηκε επαρκώς και με ρητή αναφορά στις ισχύουσες διατάξεις ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στα φορολογικά έτη 2020-2021, βάσει της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου. Στο στάδιο μάλιστα κατάρτισης των σχετικών πινάκων, όπου συγκρίνονταν τα ετήσια εισοδήματα με τις αντίστοιχες δαπάνες, η φορολογική αρχή προς όφελος του φορολογούμενου θεώρησε το εισόδημα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα μηδενικό, χωρίς να λάβει υπόψη τις δηλωθείσες ζημίες και να τις συμψηφίσει με τα θετικά εισοδήματά του, ενώ ταυτόχρονα έλαβε υπόψη στο φορολογικό έτος 2020 το δηλωθέν τίμημα πώλησης ενός αγρού ύψους 9.501,42€, χωρίς κάτι τέτοιο να προβλέπεται από τις προεκτεθείσες διατάξεις.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο, τρίτο, τέταρτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 64 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «*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 σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 «*.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....*».

Επειδή στο άρθρο 34 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «*.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

Επειδή στο άρθρο 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «*Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας*».

Επειδή στο άρθρο 29§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «*4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)*».

Επειδή στο άρθρο 39 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον 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*».

Επειδή με την ΠΟΛ 1050/17-02-2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014), διευκρινίζονται 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 στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.... 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: «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.).....4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου..... 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).....10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου 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 φορολογούμενου, 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.

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

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους εμμέσων τεχνικών)..... 4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές. Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμοδία Δ.Ο.Υ, κ.λπ.) .Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών7) 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. 8) Η συμπλήρωση του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά » στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης είναι απαραίτητη. Στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν. 9) Επαγγελματικές / προσωπικές / οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων

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

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν. 4987/2022 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, ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια (Ν. Δ. 118/1973), όπως κωδικοποιήθηκε με το Ν. 2961/2001, ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1, ότι: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».....

Στο άρθρο 34- Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής, ότι: «Α. Κτήση αιτία δωρεάς. 1.Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο..... 3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1Β. Κτήση αιτία γονικής παροχής. Κτήση περιουσίας αιτία γονικής παροχής για την επιβολή του φόρου είναι η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 του Α.Κ., είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, μέχρι το ποσό που δεν υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. Στα πιο πάνω ποσά συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους»,

Στο άρθρο 35, ότι: «1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιοσδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται.....

Στο άρθρο 39, ότι: «1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το

συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ. 3 Ν. 2961/2001 προβλέπεται ότι σε περίπτωση που δεν καταρτιστεί συμβολαιογραφική πράξη για την γονική παροχή ή δωρεά χρηματικού ποσού η δήλωση υποβάλλεται από τον δωρεοδόχο μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία παράδοσης του χρηματικού ποσού στον δωρεοδόχο. Για την έναρξη και την λήξη της προθεσμίας αυτής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 241-246 του Α.Κ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 496 Α.Κ., η σύμβαση δωρεάς είναι ενοχική, ετεροβαρής και χαριστική σύμβαση με την οποία ο ένας συμβαλλόμενος (δωρητής) μεταβιβάζει στον άλλο (δωρεοδόχο) αντικείμενο περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα. Επιπλέον είναι σύμβαση υποσχετική και εκποιητική.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 361 του Α.Κ. κατ' εφαρμογή της ελευθερίας των συμβάσεων για να χαρακτηριστεί μία πράξη δωρεά θα πρέπει σωρευτικά η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος να είναι η χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση συνέπεια την μείωση της περιουσίας του πρώτου.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του Σ.Τ.Ε. 43/2006, είναι επιτρεπτή η απόδειξη με τη συναγωγή τεκμηρίων, ιδιαίτερα όταν πρόκειται για άτυπη δωρεά μεταξύ των προσώπων που συνδέονται με συγγενικό δεσμό, όπως εν προκειμένω.

Επειδή, δάνειο είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο δε οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέφει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.).

Επειδή, για να αναγνωριστεί σύμβαση δανείου μεταξύ ιδιωτών για φορολογικούς σκοπούς πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Το δάνειο να είναι πραγματικό, β) ο σκοπός του δανείου να έχει άμεση σχέση με το προς κάλυψη τεκμήριο, γ) το έγγραφο να φέρει βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή και δ) το δάνειο να έχει ληφθεί πριν την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

Η σύμβαση δανείου μεταξύ ιδιώτη και επαγγελματία παράγει τις ακόλουθες φορολογικές υποχρεώσεις:

α) Υποχρέωση χαρτοσήμανσής της στην αρμόδια Δ. Ο. Υ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 5γ, 15 παρ. 1α, 13παρ. 1α, του Κώδικα Χαρτοσήμου.

β) Υποχρέωση υποβολής δήλωσης τριμηνιαίας κατάστασης συμφωνητικών βάσει του άρθρου 8 παρ. 16 ν. 1882/1990.

Επειδή, η χορήγηση δανείου συνιστά δαπάνη του άρθρου 32 ν. 4172/2013 για τον δανειστή που συμπληρώνεται υποχρεωτικά στην υποβαλλόμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους καταβολής του δανείου.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι υποχρεωτικές εισφορές ΕΦΚΑ, οι οποίες συμπεριλήφθηκαν στις επαγγελματικές δαπάνες του πίνακα ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ δεν εξοφλήθηκαν από τον ίδιο αλλά από την μητέρα του, όπως προκύπτει από την κίνηση του υπ' αρ. τραπεζικού της λογαριασμού. Για τον λόγο αυτό θα έπρεπε να συμπεριληφθούν στην γραμμή 6 του πίνακα ΠΗΓΩΝ «Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)», τα εν λόγω ποσά των 2.220,18€ για το φορολογικό έτος 2020 και των 2.640,04€ για το φορολογικό έτος 2021, ως άτυπη δανειακή διευκόλυνση από την μητέρα του.

Επειδή πέρα από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της μητέρας, ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία (δηλώσεις φόρου δωρεάς, έγγραφο βέβαιης χρονολογίας, δηλώσεις φόρου εισοδήματος της μητέρας, χαρτοσήμανση δανείου) που να επιβεβαιώνουν τον παραπάνω ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων διατείνεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα συμπεριέλαβε το σύνολο των αγορών στην στήλη των αναλώσεων χωρίς να λάβει υπόψη της το απόθεμα λήξης έκαστης περιόδου. Ωστόσο, δεδομένου ότι με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου διερευνάται η δυνατότητα του προσφεύγοντος να διαθέτει την απαιτούμενη ρευστότητα, ώστε από το σύνολο των πηγών κεφαλαίων /εσόδων, επιχειρηματικών και προσωπικών, να καλύπτεται το σύνολο των αναλώσεων (επιχειρηματικών, προσωπικών και οικογενειακών), η φορολογική αρχή καταρχήν ορθώς συμπεριέλαβε το σύνολο των αγορών της περιόδου στο αντίστοιχο πεδίο του πίνακα αναλώσεων, ενώ η ύπαρξη αποθέματος στη συγκεκριμένη τεχνική ουδεμία επίδραση ασκεί στην τυχόν προκύπτουσα διαφορά.

Επειδή ακολούθως, στο πλαίσιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων υπέβαλε τα με αρ. ID,, & συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 6 του άρθρου 27 Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), τα οποία δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο, καθώς και το με αρ. πρωτ./04.04.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα. Ειδικότερα συνυπέβαλε:

- Το υπ' αριθμ...../30-09-2020 συμβολαιογραφικό έγγραφο πώλησης αγροτικού ακινήτου του

συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

- Αντίγραφο κινήσεων του υπ'αριθμ..... λογαριασμού Εθνικής Τράπεζας με δικαιούχο την από 01/01/2020 έως 31/12/2020.
- Αντίγραφο κινήσεων του υπ'αριθμ. λογαριασμού Εθνικής Τράπεζας με δικαιούχο την από 01/01/2021 έως 31/12/2021.
- Αντίγραφο πληρωμών ΕΦΚΑ ετών 2020-2021

Επειδή τα παραπάνω στοιχεία αναπέμφθηκαν προς αξιολόγηση στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης με το υπ' αρ. πρωτ/10.06.2024 έγγραφο και την υπ' αρ.2024 πράξη της Υπηρεσίας μας.

Επειδή η φορολογική αρχή, μετά τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε βάσει των ανωτέρω στοιχείων, κατόπιν αναπομπής της υπόθεσης, έκανε εν μέρει αποδεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος: Ειδικότερα στην από 21.06.2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της πράξεως αναπομπής του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αναφέρονται, μεταξύ άλλων τα εξής:

«.....Αναφορικά με τα έσοδα από πώληση ακινήτου, (όπως αποτυπώνονται στο υπ' αριθμ,/30-09-2020 προσκομισθέν στη Δ.Ε.Δ. συμβολαιογραφικό έγγραφο πώλησης αγροτικού ακινήτου του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης),

Στην με αρ. καταχώρησης/03-09-2021 υποβληθείσα δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 και συγκεκριμένα στον κ.α. 781 «Χρηματικό ποσό που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια δωρεές κλπ.» εμφανίζεται ποσό 9.501,42€, το οποίο λήφθηκε υπόψιν από τον έλεγχο, κατά την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας και συμπεριλήφθηκε στον πίνακα πηγών κεφαλαίων/εσόδων της περιόδου 01/01/2020-31/12/2020.

Σύμφωνα με τις αιτιάσεις του φορολογούμενου, το ποσό αυτό αναφέρεται στο τίμημα από την πώληση αγρού, το οποίο εσφαλμένα δηλώθηκε στον κωδ. 781 από το φορολογούμενο με ποσό 9.501,42€, αντί του ορθού 37.500,00€, όπως προκύπτει από το συνταχθέν συμβόλαιο με αριθμό/30-09-2020 του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Ο αγρός περιήλθε στην κατοχή του κατά ποσοστό 37,5% από κληρονομιά του αποβιώσαντος το έτος 2010 πατρός του.

Η εξόφληση του τιμήματος έγινε: α) με την υπ' αριθμ. επιταγή ποσού 18.750,00€, σε διαταγή της εκ των αγοραστών, β) με την υπ' αριθμ. επιταγή, ποσού 15.560,04€, σε διαταγή του εκ των αγοραστών και γ) με την υπ' αριθμ. επιταγή ποσού 3.189,96€, σε διαταγή του εκ των αγοραστών Όπως διασταυρώθηκε από τον έλεγχο, οι δύο πρώτες επιταγές (συνολικού ποσού 34.310,04€) κατατέθηκαν στον υπ' αριθμ.Λογαριασμό που διατηρεί ο φορολογούμενος στην Εθνική Τράπεζα την 01/10/2020, ενώ η τρίτη επιταγή ποσού 3.189,96€ παρακρατήθηκε από το τίμημα και αποδόθηκε από το συμβολαιογράφο για την πληρωμή οφειλών του φορολογούμενου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος αποδέχεται το ως άνω προσκομισθέν νέο στοιχείο και αναγνωρίζει το ποσό των 37.500,00€ σαν έσοδο από πώληση περιουσιακών στοιχείων που πρέπει να

συμπεριληφθεί στο υπ' αριθμ. 7 πεδίο του πίνακα πηγών κεφαλαίων/εσόδων της περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, αντί του ποσού των 9.501,42€.

Αναφορικά με την άτυπη δανειακή διευκόλυνση της Μητέρας του φορολογούμενου, (σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στη Δ.Ε.Δ αντίγραφα κινήσεων του υπ' αριθμ. λογαριασμού Εθνικής Τράπεζας με δικαιούχο την από 01/01/2020 έως 31/12/2021 και τα αντίγραφα πληρωμών ΕΦΚΑ ετών 2020-2021)

Σύμφωνα με τις αιτιάσεις του φορολογούμενου, στο πεδίο 8 του πίνακα πηγών κεφαλαίων/εσόδων, πρέπει να προστεθεί ποσό 2.220,18€ που αφορά άτυπη δανειακή διευκόλυνση της μητέρας του που αφορά συγκεκριμένα σε καταβολές προς τον ΕΦΚΑ των ασφαλιστικών εισφορών σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα, ο οποίος συντάχθηκε με βάση τις εγγραφές πληρωμών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό που τηρούσε στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος και αποτυπώνονται στο αντίγραφο των πληρωμών από την ιστοσελίδα του ΕΦΚΑ. Το ως άνω ποσό των ασφαλιστικών εισφορών συμπεριλήφθηκε από τον έλεγχο στον πίνακα αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων της περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, κατά την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας.

ΠΟΣΟ ΑΤΥΠΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ (ΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΕΦΚΑ)	
28/1/2020	185,18
24/3/2020	220,00
10/4/2020	165,00
30/4/2020	165,00
10/6/2020	165,00
31/7/2020	220,00
13/8/2020	220,00
31/8/2020	220,00
27/10/2020	220,00
28/11/2020	220,00
28/12/2020	220,00
ΣΥΝΟΛΟ	2.220,18

Σύμφωνα με το Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και τον Κ.Ν.Τ.Χ., όταν ο φορολογούμενος επικαλείται δάνεια για τον περιορισμό της διαφοράς δαπάνης εισοδήματος, πρέπει να προσκομίζει στη φορολογική αρχή επίσημα αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η λήψη του δανείου, δηλαδή σύναψη της δανειακής σύμβασης με τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων, το ποσό του δανείου, το συμφωνηθέν επιτόκιο, τον τρόπο εξόφλησης του δανείου, τα οποία θα φέρουν βέβαιη χρονολογία. Βέβαιη χρονολογία αποκτά το ιδιωτικό συμφωνητικό έγγραφο δανείου, μόνο από τη στιγμή που θα χαρτοσημανθεί νόμιμα και εμπρόθεσμα. Οι προϋποθέσεις αυτές δεν πληρούνται στην προκειμένη περίπτωση, καθώς, δεν έχει συνταχθεί το σχετικό συμφωνητικό και δεν έχει αποδοθεί το αναλογούν χαρτόσημο προκειμένου να αναγνωρισθεί η δανειακή διευκόλυνση.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν αποδέχεται τα ως άνω προσκομισθέντα νέα στοιχεία και δεν αναγνωρίζει το ποσό των 2.220,18€ σαν ποσό δανείου που πρέπει να συμπεριληφθεί στο υπ' αριθμ. 8 πεδίο του πίνακα πηγών κεφαλαίων/εσόδων της περιόδου 01/01/2020-31/12/2020.

Αναφορικά με τις πληρωμές φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων

Σύμφωνα με την εικόνα των πληρωμών του φορολογούμενου την περίοδο 01/01/2020- 31/12/2020 στο σύστημα Taxis, εμφανίζονται ποσά πληρωμών ύψους 6.718,50€, τα οποία συμπεριλήφθηκαν στο πεδίο 8 του πίνακα αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων της περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 κατά την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του. Στο ποσό των 6.718,50€ συμπεριλήφθηκε ποσό 3.189,96€ (3.006,35€ + 183,61€) που αφορά σε συμψηφισμό, το οποίο πρέπει να αφαιρεθεί από το συνολικό ποσό των καταβληθέντων φόρων, τελών και προστίμων.

Δ.Ο.Υ	Ημ/νία Πληρωμής	Ποσό Πληρωμής	Είδος Ταυτότητας/Τύπος Διπλοτύπου	Ταυτότητα Οφειλής/ Αριθμός συναλλαγής κάρτας-IRIS
TAXISNET	31/12/2020	45,93	T.O.	
TAXISNET	30/11/2020	45,93	T.O.	
TAXISNET	30/10/2020	91,86	T.O.	
A ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	6/10/2020	3006,35	ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΥ ΕΝΑΝΤΙ ΡΥΘΜΙΣΗΣ	
A ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	6/10/2020	183,61	ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΥ	
TAXISNET	1/10/2020	3189,96	T.O.Π.	
A ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	15/9/2020	15,23	ΕΝΑΝΤΙ ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΩΝ	
TAXISNET	7/9/2020	139,42	T.P.O.	
TAXISNET	31/1/2020	0,021	T.O.T.	

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κρίνει ότι το συνολικό ποσό των καταβληθέντων φόρων, τελών και προστίμων που πρέπει να συμπεριληφθεί στο υπ' αρ. 8 πεδίο του πίνακα αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων της περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 είναι 3.528,54€ (6.718,50-3.189,96), αντί του ποσού των 6.718,50€.

Κατόπιν των ανωτέρω προσκομισθέντων νέων στοιχείων, όπως αποτυπώθηκαν στην υπ' αριθμ.-2024 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης, και των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν, οι πίνακες πηγών και αναλώσεων κεφαλαίων διαμορφώθηκαν ως εξής:

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1/- 31/12/2020	ΧΡΗΣΗ 1/1/- 31/12/2021
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	311,12	24.993,15

2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	82.261,88	123.486,08
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	18.430,59	21.659,21
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	37.500,00	
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ		
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		
12. Αυξηση των προκαταβολών που εισεπραχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		
ΣΥΝΟΛΟ	138.503,59	170.138,44

II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1/- 31/12/2020	ΧΡΗΣΗ 1/1/- 31/12/2021
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	24.993,15	9.494,75
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		
3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)		
6. Αγορές εμπορ/των, α' β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	102.551,06	151.999,12
7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	10.910,81	12.219,60
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων		
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες		
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.528,54	899,22
11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	9.271,78	9.775,17
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		
13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.		
15. Μειωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ναν έτους /νων		

16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ	151.255,34	184.387,86

Η διαφορά μεταξύ των στηλών «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, εμπίπτει στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013, ήτοι προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία που κατά το άρθρο 29 παρ. 4 Ν.4172/2013 φορολογείται με συντελεστή 33% και αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα:

	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2020	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2021
Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	138.503,59	170.138,44
(-) Π. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	151.255,34	184.387,86
Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου Ανάλυσης Ρευστότητας	-12.751,75	-14.249,42

Σύμφωνα με το άρθρο 9 της ΠΟΛ. 1050/2014 (προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού) ορίζεται ότι: «κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις και στη συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο».

Στον πίνακα που ακολουθεί, απεικονίζεται αναλυτικά ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος του ελεγχόμενου, για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, από τη σύγκριση του εισοδήματος με βάση τις γενικές διατάξεις και τη χρήση της έμμεσης τεχνικής της ρευστότητας, κατόπιν των ανωτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΜΕΓΙΣΤΟ)
2020	-31.482,24	12.751,75	12.751,75
2021	-40.732,11	14.249,42	14.249,42

Ως εκ τούτου, από την προσδιορισθείσα με την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, φορολογητέα ύλη ποσού 12.751,75€ για το φορολογικό έτος 2020 και 14.249,42€ για το φορολογικό έτος 2021, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι εμπίπτει στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013, ήτοι προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και λογίστηκε

από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας που κατά το άρθρο 29 παρ. 4 Ν.4172/2013 φορολογείται με συντελεστή 33%. Κατόπιν των ανωτέρω, ο φόρος που προκύπτει από την προσαύξηση περιουσίας για τα ελεγχόμενα έτη διαμορφώνεται ως εξής:

> Φορολογικό έτος 2020: 12.751,75€ χ 33% =4.208,08€

> Φορολογικό έτος 2021: 14.249,42€ χ 33% =4.702,31€.....».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της πράξεως αναπομπής του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει αποδεκτοί σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και ειδικότερα:

α. την τροποποίηση της υπ' αριθ./29.02.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και

β. την επικύρωση της υπ' αριθ./29.02.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

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

Υπ' αριθ./29.02.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- Ελέγχου
Διαφορά φόρου	14.500,30€	4.208,08€	-10.292,22 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	7.250,15€	2.104,04€	-5.146,11 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	21.750,45€	6.312,12€	-15.438,33 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022

Υπ' αριθ./29.02.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Διαφορά φόρου	4.702,31€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	2.351,16€
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.053,47€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022

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.