



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10/03/2025

Αριθμός Απόφασης: 582

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 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. Τη με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, και β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, και την οικεία απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2020 και 2021.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 47.955,35 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 24.321,69 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 72.277,04 ευρώ.

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 19.890,58 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 9.945,29 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 29.835,87 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της απόέκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2020 και 2021, οι οποίες συντάχθηκαν μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ.εντολής μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία τροποποιήθηκε η υπ' αριθ.αρχική εντολή ελέγχου.

Μετά την κοινοποίηση της αρχικής εντολής ελέγχου και της γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων στον προσφεύγοντα, ο οποίος έκανε έναρξη εργασιών επιχείρησης με αντικείμενο τηνκαι διακοπή την, ο έλεγχος του ζήτησε με το με αριθμό πρωτ.Αίτημα παροχής πληροφοριών να θέσει στη διάθεσή του πληθώρα στοιχείων και αποδεικτικών μεταξύ των οποίων τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, τα πρωτότυπα δικαιολογητικά που αφορούσαν στις υποβληθείσες δηλώσεις των ελεγχόμενων ετών, επικυρωμένα αντίγραφα συμβολαίων μεταβίβασης, αντίγραφα οικοδομικών αδειών ανέγερσης ακινήτων με τα συναφή δικαιολογητικά, στοιχεία νομικών οντοτήτων στις οποίες συμμετέχει και ποσοστά συμμετοχής του. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με ηλεκτρονικό μήνυμα που έλαβε αριθμό πρωτ.

Παράλληλα ο έλεγχος εξέτασε το ενδεχόμενο μη κάλυψης των οικογενειακών δαπανών του προσφεύγοντος από τα οικογενειακά του εισοδήματα, αντλώντας στοιχεία από:

α) τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,

β) τα δεδομένα της ΠΟΛ.1033/2014,

γ) το υπ' αριθ.συμβόλαιο αγοραπωλησίας, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων απέκτησε ακίνητο συνολικού τιμήματος 110.000,00 ευρώ, καταβάλλοντας ποσό 10.000,00 ευρώ την 21/03/2020, ποσό 10.000,00 ευρώ την 01/03/2021 και ποσό 90.000,00 ευρώ μέχρι την 22/03/2021, το οποίο θα λάμβανε ως δάνειο (και βάσει των τραπεζικών παραστατικών πράγματι έλαβε την 23/06/2021),

δ) την υπ' αριθ.ανακοίνωση του Γ.Ε.ΜΗ., σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων κατέβαλε την 06/07/2021 το ποσό των 20.000,00 ευρώ ως αρχικό κεφάλαιο για τη σύσταση της εταιρίας,

δ) τα δεδομένα πληρωμών του taxisnet,

ε) τα στοιχεία που απέστειλε ο προσφεύγων το με αριθμό πρωτ. ηλεκτρονικό μήνυμα, και κατάρτισε πίνακα εσόδων – εξόδων για τα φορολογικά έτη 2020 – 2021.

Από τους πίνακες αυτούς διαπιστώθηκε ότι και στα δύο φορολογικά έτη οι οικογενειακές δαπάνες του προσφεύγοντος δεν καλύπτονταν από τα αντίστοιχα δηλωθέντα εισοδήματα (κατά 67.864,40 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020 και 304.690,64 ευρώ για το φορολογικό έτος 2021) με συνέπεια να πληρείται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για προσφυγή στις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, προκειμένου να προσδιορισθεί το συνολικό φορολογητέο εισόδημά του για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις.

Κατόπιν της απόεισήγησης της αρμόδιας υπαλλήλου επιλέχθηκε ως καταλληλότερη μέθοδος η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας και εκδόθηκε η με αριθ. πρωτ.αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναφορικά με την επιλογή αυτή, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μαζί με έντυπο ερωτηματολόγιο σε σχέση με τον τρόπο διαβίωσής του και αίτημα για αποστολή έντυπης κατάστασης περιουσιακών στοιχείων την 01/01/2020, την 01/01/2021 και την 31/12/2021. Ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με το με αριθμό πρωτ. ηλεκτρονικό μήνυμα. Βάσει των στοιχείων αυτών, των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών του στην αρχή και στο τέλος κάθε ελεγχόμενης χρήσης και των λοιπών δεδομένων που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος εφαρμόστηκε η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας με την κατάρτιση πίνακα για κάθε φορολογικό έτος ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2020 – 31/12/2020

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2020	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2020
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	131.875,31	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	211.053,53
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά ΚΦΑΣ)	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση / - εις		3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης / - εων	
4. Ακαθάριστα έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	181.791,95	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχείρησης	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	17.631,03	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)	10.000,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λ.π.)	5.658,46	6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	140.500,73
7. Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές / επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	72.806,16
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λ.π.		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	14.106,20

9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	14.566,95
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	17.787,28
11. Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων		11. Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές)	4.212,06
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου / -ων έτους / -ών		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	672,00	13. Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου / -ων έτους / -ών	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	337.628,75	ΣΥΝΟΛΟ	485.032,91

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2020
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων / κεφαλαίων	337.628,75
(Μείον) Διαθέσιμα έσοδα / κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	- 485.032,91
Υπόλοιπο	- 147.404,16

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2021 – 31/12/2021

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2020	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2020
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	211.053,53	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	210.382,40
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά ΚΦΑΣ)	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση / - εις		3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης / - εων	
4. Ακαθάριστα έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	163.327,83	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχείρησης	20.000,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	30.655,87	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)	107.729,86
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λ.π.)	10.610,00	6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	89.780,81
7. Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές / επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	60.912,76
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λ.π.	90.000,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	17.378,06
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	7.349,21
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	32.284,84
11. Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων		11. Ποσά για κάθε είδους δαπάνες	17.103,78

		διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές)	
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου / -ων έτους / -ών		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου / -ων έτους / -ών	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	505.647,23	ΣΥΝΟΛΟ	565.921,72

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2021
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων / κεφαλαίων	505.647,23
(Μείον) Διαθέσιμα έσοδα / κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	-565.921,72
Υπόλοιπο	- 60.274,49

Ανάλυση ποσών για φορολογικό έτος 2020 και 2021

- Στη στήλη ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ

- Γραμμή 1: Τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται στο όνομα ή και στο όνομα του προσφεύγοντος και της συζύγου του στην έναρξη κάθε χρήσης (ως σελίδες 30 και 31 της έκθεσης ελέγχου).
- Γραμμή 4: Τα λογιστικά ακαθάριστα έσοδα της συζύγου του προσφεύγοντος, βάσει Δ.Φ.Ε. και Ε3.
- Γραμμή 5: Τα δηλωθέντα μισθώματα από την εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών – ακαθάριστου εισοδήματος από δωρεάν παραχώρηση / ιδιόχρηση) πλέον τόκων προ φόρων.
- Γραμμή 6: Τα δηλωθέντα στους κωδικούς 781 και 782 της Δ.Φ.Ε.
- Γραμμή 8: Το στεγαστικό δάνειο που έλαβε ο προσφεύγων από την τράπεζα την (φορολογικό 2021).
- Γραμμή 13: Το ποσό που δηλώθηκε στον κωδικό 617 της Δ.Φ.Ε. (φορολογικό 2020).

- Στη στήλη ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ

- Γραμμή 1: Τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται στο όνομα ή και στο όνομα του προσφεύγοντος, στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης.
- Γραμμή 4: Το ποσό που κατέβαλε ο προσφεύγων για τη σύσταση εταιρίας (φορολογικό 2021).
- Γραμμή 5: Τα ποσά που κατέβαλε για την αγορά ακινήτου (το ποσό για το φορολογικό έτος 2021 αναλύεται σε 10.000,00 ευρώ ίδια κεφάλαια, 90.000,00 ευρώ από δάνειο και 7.729,86 ευρώ σε τέλη-δικαιώματα από την αγοραπωλησία).
- Γραμμή 6: Αγορές εμπορευμάτων από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της συζύγου, βάσει Δ.Φ.Ε. και Ε3.
- Γραμμή 7: Οι πραγματικές επαγγελματικές / επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως βάσει Δ.Φ.Ε. και Ε3.
- Γραμμή 8: Τα ποσά για αποπληρωμή δανείων όπως αναγράφονταν στους κωδικούς 727 και 728 της Δ.Φ.Ε.
- Γραμμή 9: Τα ποσά της ΠΟΛ.1033/2014.
- Γραμμή 10: Τα ποσά που καταβλήθηκαν για εξόφληση φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων (Στο ποσό του φορολογικού έτους 2021 περιλαμβάνεται ο Φ.Μ.Α. ύψους 26.845,36 ευρώ που καταβλήθηκε για την αγορά του ακινήτου).

Βάσει των ανωτέρω πινάκων διαπιστώθηκε αρνητική διαφορά και στις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, που σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 αποτελεί μη δηλωθέν εισόδημα, το οποίο υπόκειται σε φορολόγηση κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) περί προσαύξησης περιουσίας, εφόσον δε δικαιολογηθεί η προέλευσή του.

Μετά την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του εισοδήματος βάσει των γενικών διατάξεων, προκειμένου να επιλεγεί στη συνέχεια η μέθοδος με τα μεγαλύτερα φορολογητέα αποτελέσματα. Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος με τα πραγματικά και τεκμαρτά εισοδήματα ο

έλεγχος έλαβε υπόψη τα ποσά των εισοδημάτων και των δαπανών που είχαν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2020 και 2021, και τα αποτελέσματα των ελεγκτικών επαληθεύσεων συνοψίζονται στα κάτωθι:

- Φορολογικό έτος 2020

1. Καταβολή ποσού 10.000,00 ευρώ για την αγορά ακινήτου (υπ' αριθ.συμβόλαιο αγοραπωλησίας).

- Φορολογικό έτος 2021

1. Λήψη δανείου ποσού 90.000,00 ευρώ με ημερομηνία 23/06/2021, για την αγορά του ακινήτου.

2. Καταβολή ποσού 100.000,00 ευρώ για την αγορά του ακινήτου (υπ' αριθ.συμβόλαιο αγοραπωλησίας) πλέον Φ.Μ.Α. ποσού 26.845,36 ευρώ (υπ' αριθ.δήλωση Φ.Μ.Α.) πλέον τέλη και δικαιώματα ποσού 7.729,86 ευρώ.

Με βάση τα στοιχεία αυτά κατάρτισε τους παρακάτω πίνακες:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	17.622,50	0,00	17.622,50	0,00	0,00	0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΤΟΚΟΥΣ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	8,53	0,00	8,53	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔ.	17.631,03	0,00	17.631,03	0,00		
ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ	672,00	0,00	672,00	0,00	0,00	0,00
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ	0,00	5.658,46	0,00	5.658,46	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	18.303,03	5.658,46	18.303,03	5.658,46	0,00	0,00
(ΜΕΙΟΝ) ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ						
ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΔΑΠΑΝΗ	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	0,00	0,00
ΚΥΡΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΑ	5.800,00	0,00	5.800,00	0,00	0,00	0,00
Ι.Χ.	0,00	2.600,00	0,00	2.600,00	0,00	0,00
Ι.Χ.....	2.050,00	2.050,00	2.050,00	2.050,00	0,00	0,00
ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ	7.053,10	7.053,10	7.053,10	7.053,10	0,00	0,00
ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	0,00	0,00	10.000,00	0,00	10.000,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	17.403,10	14.203,10	27.403,10	14.203,10	10.000,00	0,00
ΠΡΟΣΤ/ΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΤ/ΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	0,00	7.644,71	10.000,00	7.644,71	10.000,00	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ	5.008,50	6.260,64	5.008,50	6.260,64	0,00	0,00

ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ						
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ – ΤΟΚΟΥΣ - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	91,89	0,34	91,89	0,34	0,00	0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	21.205,55	0,00	21.205,55	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔ.	26.305,94	6.260,98	26.305,94	6.260,98	0,00	0,00
ΔΑΝΕΙΟ	0,00	0,00	90.000,00	0,00	90.000,00	0,00
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ	2.610,00	8.000,00	2.610,00	8.000,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	28.915,94	14.260,98	118.915,94	14.260,98	90.000,00	0,00
(ΜΕΙΟΝ) ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ						
ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΔΑΠΑΝΗ	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	0,00	0,00
ΚΥΡΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ι.Χ.	0,00	1.950,00	0,00	1.950,00	0,00	0,00
Ι.Χ.	2.050,00	2.050,00	2.050,00	2.050,00	0,00	0,00
ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ	10.333,40	7.044,66	10.333,40	7.044,66	0,00	0,00
ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	0,00	0,00	134.575,22	0,00	134.575,22	0,00
ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΑΓΟΡΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	0,00	0,00	20.000,00	0,00	20.000,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	14.883,40	13.544,66	169.458,62	13.544,66	154.575,22	0,00
ΠΡΟΣΤ/ΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΤ/ΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	0,00	0,00	49.826,36		49.826,36	

Επομένως, με τις γενικές διατάξεις το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε για το φορολογικό έτος 2020 σε 27.631,03 ευρώ (17.631,03 + 10.000,00) και για το φορολογικό έτος 2021 σε 76.132,30 ευρώ (26.305,94 + 49.826,36).

Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέκρινε τα αποτελέσματα των δύο μεθόδων (γενικές διατάξεις και έμμεση μέθοδος) ανά φορολογικό έτος και έλαβε τα εξής:

Φορολογικό έτος	Φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης (α)	Φορολογητέο εισόδημα με γενικές διατάξεις βάσει ελέγχου (β)	Μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βάσει εμμέσων τεχνικών ελέγχου (γ)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών ελέγχου (α+γ) (δ)	Τελικό εισόδημα βάσει ελέγχου [το μεγαλύτερο μεταξύ (δ) και (β)] (ε)	Διαφορά ελέγχου - δήλωσης
2020	17.631,03	27.631,03	147.404,16	165.035,19	165.035,19	147.404,16
2021	26.305,94	76.132,30	60.274,49	86.580,43	86.580,43	60.274,49

Από την ως άνω σύγκριση προέκυψε ότι η εφαρμοστέα μέθοδος για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για το φορολογικό έτος 2020 είναι η έμμεση τεχνική της ανάλυσης

ρευστότητας και στις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, με φορολογητέο εισόδημα ύψους 165.035,19 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020 και 86.580,43 ευρώ για το φορολογικό έτος 2021.

Οι διαπιστώσεις του ελέγχου αποτυπώθηκαν στο υπ' αριθ.Σ.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με τους αντίστοιχους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 και 2021. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε υπόμνημα εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε τις οριστικές πράξεις χωρίς διαφοροποίηση επί των προσωρινών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2020 και 2021, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Το φορολογητέο εισόδημα που υπολογίσθηκε με την έμμεση μέθοδο για το φορολογικό έτος 2020, για το οποίο εφαρμόστηκαν οι διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας, οφείλει να επανυπολογισθεί με την καταχώρηση στη στήλη «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ» του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας μετρητά ύψους 29.754,69 ευρώ τα οποία είχε στην κατοχή του στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης, όπως προκύπτει από προσκομιζόμενο «Πίνακα πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών» της 01/01/2020, σύμφωνα με τον οποίο δικαιολογείται πλήρως το εισόδημα που του καταλογίσθηκε ως προσαύξηση περιουσίας.

2. Μη σύννομη η επιβάρυνσή του, για το φορολογικό έτος 2020, με τη μη δηλωθείσα ύλη που προέκυψε κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, για την οποία φορολογήθηκε με τις διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας, κατά παρέκκλιση του άρθρου 8 της ΠΟΛ.1050/2014 που προβλέπει ότι η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει κατά κανόνα τον σύζυγο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα εκτός αν προσδιορισθεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

3. Ενώ κατά το φορολογικό έτος 2021 ασκούσε τόσο ο ίδιος όσο και η σύζυγός του επιχειρηματική δραστηριότητα ο έλεγχος κατά παράβαση του άρθρου 8 της ΠΟΛ.1050/2014 επέλεξε να επιβαρύνει μόνο τον ίδιο με το αποτέλεσμα της έμμεσης τεχνικής που θεωρήθηκε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ενώ το δέον θα ήταν να επιβαρύνει και τους δύο, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής του καθενός στις συνολικές ζημιές, ήτοι στο σύνολο των ζημιών από επιχειρηματική δραστηριότητα που δήλωσαν και οι δύο μαζί, που ανέρχεται σε 42,73% για τον ίδιο και 57,27% για τη σύζυγό του.

4. Μη σύννομος ο προσδιορισμός του εισοδήματός του με τις γενικές διατάξεις για το φορολογικό έτος 2021, καθώς δε λήφθηκε υπόψη ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ύψους 110.827,26 ευρώ την 31/12/2020, όπως προκύπτει από σχετικό πίνακα που επικαλείται και προσκομίζει με την προσφυγή.

5. Η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου είναι πλημμελής, βασίζεται δε σε εσφαλμένη ερμηνεία των κανόνων δικαίου και της ΠΟΛ.1050/2014.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024 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.
[...]

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ., ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή
- δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή
- ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή
- στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.

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 τις διατάξεις του άρθρου 32 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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 τον 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. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.»

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση ΠΟΛ.1050/17-02-2014 με θέμα: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού» της Γ.Γ.Δ.Ε. προβλέπεται ότι:

«Άρθρο 1

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

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

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του 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.

[...]

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

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

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

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

- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.2238/1994 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

- Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.

Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη.

- Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του ν 4172/2013, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

[...]

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 έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία.

Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.

Άρθρο 6

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

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

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

Άρθρο 7

Παροχή στοιχείων.

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

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

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

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

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

Άρθρο 8

Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

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

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται.

Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

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

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω.
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογούμενους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογούμενους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10

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

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

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

Άρθρο 11

Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

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

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

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

Άρθρο 12

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1270/2013 με θέμα: «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

« [...]

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το

πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

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

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

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

Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών .

Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν ,π.χ έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ όψιν εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«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 συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν

υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, το ποσό της δαπάνης του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ για κάθε σύζυγο. 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.

Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2019/1992 (Α' 34) για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994. Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, λαμβάνονται υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά της παραγράφου αυτής, όπως αυτά δηλώνονται από τον κάθε σύζυγο χωριστά. Οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31, καθώς και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 που αφορούν τον κάθε σύζυγο βαρύνουν αυτόν ατομικά, ενώ για τα ανήλικα εξαρτώμενα μέλη τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 11.»

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1076/2015 με θέμα: «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)» της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα εξής:

«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.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ' , δ' , ε', και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και από οποιαδήποτε άλλο

ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Σημειώνουμε ότι δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων.

Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 πρέπει να γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%).

Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρχει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες του άρθρου 31 ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000), προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000), προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) αντίστοιχα.

Περαιτέρω, με τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσωνδήποτε προηγούμενων ετών. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών. Τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση.

Επίσης, στην περίπτωση που φορολογούμενος επικαλείται κεφάλαια προηγούμενων φορολογικών ετών με σκοπό την ανάλωση και τελικά δεν χρησιμοποιηθούν ή χρησιμοποιηθεί ένα μέρος αυτών, θεωρούνται αδιάθετα και μπορούν να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά ως κεφάλαια για κάλυψη προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου.

Μείωση των ποσών κεφαλαίου με δαπάνες απόκτησής τους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων που αναφέρονται στις περιπτώσεις της ίδιας παραγράφου τα μειώνει και το υπόλοιπο που προκύπτει είναι αυτό που περιορίζει ή καλύπτει τη συνολική ετήσια δαπάνη. Για παράδειγμα, το έσοδο από την πώληση αυτοκινήτου θα πρέπει να είναι μειωμένο με το κόστος αγοράς του αν είχε αγοραστεί ή με το φόρο δωρεάς αν είχε αποκτηθεί από δωρεά ή το φόρο κληρονομιάς αν είχε αποκτηθεί με κληρονομιά. Θεμελιώδης αρχή για την κάλυψη ή τον περιορισμό δαπάνης με χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων είναι να μη γίνεται ξανά επίκληση κάποιου ποσού.

Εξαιρούνται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το κόστος απόκτησης των εσόδων αυτών είχε ληφθεί υπόψη ως τεκμήριο κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκε και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού. Για παράδειγμα, αν ένας φορολογούμενος πουλάει τη χρήση 2014 ένα αυτοκίνητο το οποίο απέκτησε τη χρήση 2010 και επικαλείται το έσοδο από την πώληση του αυτοκινήτου αυτού, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, θα πρέπει από το έσοδο της πώλησης να αφαιρέσει το κόστος αγοράς του, εκτός αν ο φορολογούμενος επικαλείται εκτός από το έσοδο της πώλησης το 2014 και ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών στα οποία συμπεριλαμβάνεται και το έτος αγοράς 2010.

Περαιτέρω επισημαίνεται ότι στην περίπτωση πώλησης περιουσιακών στοιχείων τα οποία έχουν περιέλθει στο φορολογούμενο από χαριστική αιτία ή κληρονομιά λαμβάνεται υπόψη ολόκληρο το τίμημα της πώλησης, αφαιρουμένου του τυχόν επιβληθέντος φόρου (π.χ. αν πρόκειται για δωρεά του φόρου δωρεάς κ.λπ.).

Προαιρετική δήλωση περιουσιακών στοιχείων, που είχαν στην κυριότητα τους οι φορολογούμενοι την 1/1/1992, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2019/1992 (Α'34)

Όπως είναι γνωστό με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, εξαιρετικώς για το οικονομικό έτος 1992, δόθηκε η ευχέρεια σε όσους είχαν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1992, να υποβάλουν μαζί με αυτή τη δήλωση εμπρόθεσμα, εφόσον ήθελαν (προαιρετικά), και δήλωση των κινητών τους περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είχαν στην κυριότητα τους την 1η Ιανουαρίου 1991, που έγινε υποχρεωτικά δεκτή από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ, χωρίς να αναζητηθεί από αυτόν, η προέλευση, ο τρόπος και ο χρόνος απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται σ' αυτή, όσον αφορά την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματος.

Στην περίπτωση που είχε υποβληθεί νόμιμα η πιο πάνω δήλωση περιουσιακών στοιχείων, τότε ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεσθεί μόνο για την κάλυψη πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.12.1993 ανάλωση των μετρητών που είχε αναγράψει στην υπόψη δήλωση ή να επικαλεσθεί και να αποδείξει το τίμημα που εισέπραξε από την εκποίηση κινητών περιουσιακών στοιχείων που ανέγραφε στη δήλωση αυτή. Επομένως, σήμερα δεν μπορεί να επικαλεσθεί την ανάλωση κεφαλαίου που σχηματίσθηκε κατά τις χρήσεις 1990 και τις προηγούμενες αυτής, ή την ανάλωση τιμήματος που εισέπραξε από την εκποίηση κινητών περιουσιακών στοιχείων που είχε στην κατοχή του την 1/1/1991 και τα είχε αναγράψει στο ειδικό έντυπο Ε6.

Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης οικον. ετών 1992 μέχρι και 1994 (χρήσεις 1991 έως και 1993), μειώνουν τα ποσά των κεφαλαίων των αντίστοιχων ετών, όπως αυτά προσδιορίζονταν με βάση τα όσα ορίζονταν στις διατάξεις που ίσχυαν κατά τα οικεία οικονομικά έτη.

Η ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει ούτε μεταφέρεται
Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 34 ορίζεται ότι, στην περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση την ετήσια δαπάνη αυτού του άρθρου, η ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και η ζημιά των προηγούμενων ετών μηδενίζεται και δεν εκπίπτει ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη. Επομένως, εάν κατά το κρίσιμο φορολογικό έτος, για ένα φορολογούμενο προέκυψε ζημιά που προέρχεται από ατομική επιχείρηση και ο φορολογούμενος αυτός έχει πραγματοποιήσει δαπάνες των άρθρων 31 και 32 τότε η ζημιά

του φορολογούμενου μηδενίζεται και ο ίδιος φορολογείται με βάση την συνολικές του δαπάνες ενώ η ζημιά δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα έτη.

Αντίθετα, αν ο φορολογούμενος καλύψει το τεκμαρτό του εισόδημα με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, οπότε και δεν φορολογηθεί με βάση τις δαπάνες, θα μπορέσει να μεταφέρει τη ζημιά του στο επόμενο έτος.

Προσδιορισμός του εισοδήματος συζύγων με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 34.

Αν και οι δύο σύζυγοι έχουν τεκμαρτή δαπάνη, η οποία συνολικά και για τους δύο συζύγους υπερβαίνει το φορολογούμενο εισόδημα, στην περίπτωση που η συνολική δαπάνη του ενός συζύγου είναι μεγαλύτερη από το εισόδημα που δηλώθηκε από αυτόν και τα εξαρτώμενα μέλη του και η διαφορά που προκύπτει δεν καλύπτεται με τα ποσά της παραγράφου 2 του άρθρου 34 που δηλώνονται από τον ίδιο σύζυγο, τότε η διαφορά αυτή ή το υπόλοιπο αυτής μπορεί να καλυφθεί με τα ποσά της ίδιας παραγράφου 2 του άλλου συζύγου.

Όταν και στους δύο συζύγους η διαφορά δεν καλύπτεται, τότε για τον καθένα σύζυγο λαμβάνεται υπόψη η διαφορά που προκύπτει από τις δαπάνες του.

Κυρώσεις για την ανακριβή αναγραφή στοιχείων σχετικά με τον με τον προσδιορισμό, περιορισμό, ή κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματος.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ορίζεται ότι σε περίπτωση ανακριβούς αναγραφής των στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος, προβλέπονται κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 με τον πρώτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων επικαλείται την κατοχή μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος την 01/01/2020 ποσού 29.754,69 ευρώ, τα οποία προκύπτουν από συνυποβαλλόμενο πίνακα πραγματικών διαθεσίμων που περιλαμβάνει τα εισοδήματα και τις πραγματικές δαπάνες των ετών 2004 – 2019. Με βάση τον πίνακα αυτό ο προσφεύγων και η σύζυγός του είχαν σωρεύσει κεφάλαιο πραγματικών διαθεσίμων στο τέλος του φορολογικού έτους 2019 ύψους 161.630,00 ευρώ, από το οποίο τα 131.875,31 ευρώ ήταν σε μορφή καταθέσεων και συμπεριλήφθηκαν στη στήλη Ι του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας ενώ τα υπόλοιπα 29.754,69 ευρώ αφορούσαν μετρητά τα οποία δε λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο, με συνέπεια να προσδιορισθεί ύψος αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης μεγαλύτερο από το πραγματικό.

Επειδή ο έλεγχος, με την έκθεση απόψεων προς την υπηρεσία μας, απάντησε στον ως άνω ισχυρισμό του προσφεύγοντος, υποστηρίζοντας ότι κατά τα έτη 2005 έως 2019 καταβλήθηκαν φόροι συνολικού ύψους 31.054,33 ευρώ οι οποίοι δεν αποτυπώνονται στον πίνακα πραγματικών διαθεσίμων που κατάρτισε ο προσφεύγων. Οι καταβολές αυτές αποτελούνται από τα παρακάτω ποσά:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ	ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ
19/09/2019	2.414,74	.....

24/09/2018	2.653,65	.....
19/04/2018	2.120,32	.....
6/09/2017	2.703,65	.....
22/09/2016	2.777,40	.....
30/10/2015	3.011,64	.....
24/09/2014	3.327,49	.....
30/10/2013	1.377,26	.....
11/09/2013	1.377,26	.....
11/09/2013	1.377,26	.....
31/12/2012	88,40	.....
27/06/2012	452,71	.....
29/12/2011	385,00	.....
27/12/2010	350,00	.....
3/10/2007	489,23	.....
5/10/2007	125,37	.....
11/10/2007	121,95	.....
19/07/2005	304,00	.....
20/12/2005	5.599,00	.....
ΣΥΝΟΛΟ	31.054,33	

Ως εκ τούτου, όπως υποστηρίζει ο έλεγχος, δεδομένων των ανωτέρω καταβολών ο προσφεύγων δεν είχε τη δυνατότητα διακράτησης μετρητών εις χείρας ποσού 29.754,69 ευρώ οπότε απορρίπτεται ως αβάσιμος ο σχετικός ισχυρισμός του.

Επειδή με τον τέταρτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος βάσει γενικών διατάξεων για το φορολογικό έτος 2021, κατά τον οποίο προέκυψε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ύψους 49.826,36 ευρώ, δε λήφθηκε υπόψη ανάλωση κεφαλαίου ποσού 110.827,26 ευρώ, την οποία επικαλείται με την υπό κρίση προσφυγή, προς κάλυψη των τεκμηρίων διαβίωσης.

Επειδή προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει πίνακα ανάλωσης των ετών 2009 – 2020, σύμφωνα με τον οποίο το απομένον φορολογητέο εισόδημα που έχει σωρευτεί την 31/12/2020 είναι 110.827,26 ευρώ. Από την επαλήθευση των δηλωθέντων εισοδημάτων και δαπανών του προσφεύγοντος και της συζύγου του, προκύπτει ότι το εναπομείναν διαθέσιμο εισόδημα προς κάλυψη τεκμηρίων την 31/12/2020 ανέρχεται σε 51.296,53 ευρώ. Για τον προσδιορισμό του διαθέσιμου κεφαλαίου προς επίκληση σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις λήφθηκαν υπόψη τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματα και οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες, όπως αποτυπώνονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος ετών 2009 – 2020 και στα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα / πράξεις διοικητικού προσδιορισμού του προσφεύγοντος και της συζύγου του.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ύψους 49.826,36 ευρώ που υπολόγισε ο έλεγχος σύμφωνα με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει γενικών διατάξεων υπερκαλύπτεται από το διαθέσιμο κεφάλαιο για ανάλωση, γίνεται δεκτός ο τέταρτος

ισχυρισμός του προσφεύγοντος και επαναπροσδιορίζεται το φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων ως ακολούθως:

Φορ. έτος	Φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	Φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	Φορολογητέο εισόδημα βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
2020	17.631,03	27.631,03	27.631,03	10.000,00
2021	26.305,94	76.132,30	26.305,94	0,00

Επειδή με τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι λανθασμένα και κατά παράβαση των διατάξεων της ΠΟΛ.1050/2014 που ορίζει τις λεπτομέρειες εφαρμογής της επιλεγείσας έμμεσης μεθόδου ελέγχου (τεχνική ανάλυσης ρευστότητας) καταλόγισε στον ίδιο το σύνολο της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης των δύο ελεγχόμενων ετών, ενώ θα έπρεπε αφενός για το φορολογικό έτος 2020 να γίνει καταλογισμός μόνο στη σύζυγό του, που ήταν η μόνη η οποία ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα, αφετέρου για το φορολογικό έτος 2021 – οπότε ασκούσε και ο ίδιος επιχειρηματική δραστηριότητα – να γίνει καταμερισμός της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης με βάση το ποσοστό συμμετοχής του καθενός στο σύνολο των δηλωθεισών ζημιών του έτους.

Επειδή ο προσφεύγων δε δηλώνει άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2020, όπως ισχυρίζεται, ωστόσο αφενός μεν προέβη σε δαπάνες που δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, αφετέρου η επιλεγείσα από τον έλεγχο έμμεση μέθοδος (τεχνική ανάλυσης ρευστότητας) είναι κατάλληλη για τον προσδιορισμό αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης οποιασδήποτε πηγής, σε αντίθεση με άλλες μεθόδους (αρχή των αναλογιών, σχέση τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών) που δύνανται να εφαρμοστούν μόνο σε περιπτώσεις άσκησης επιχείρησης.

Επειδή ωστόσο η σύζυγος του προσφεύγοντος άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα κατά το φορολογικό έτος 2020 και λήφθηκαν υπόψη για την κατάρτιση του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας οικονομικά δεδομένα που αφορούσαν αποκλειστικά την επιχείρησή της (ήτοι στη στήλη I ακαθάριστα έσοδα από επαγγελματικά δραστηριότητα ύψους 181.791,95 ευρώ και στη στήλη II αγορές εμπορευμάτων ύψους 140.500,73 ευρώ και επαγγελματικές δαπάνες ύψους 72.806,16 ευρώ) αλλά και οικονομικά δεδομένα για τα οποία δε διευκρινίστηκε σε τι ποσοστό αφορούν τον καθένα από τους δύο συζύγους (ήτοι υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών έναρξης και λήξης στη στήλη I και II αντίστοιχα) ο έλεγχος όφειλε να θεωρήσει ότι μέρος της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης είναι δυνατό να αφορά τη σύζυγο.

Επειδή επομένως το αποτέλεσμα που υπολογίστηκε με την έμμεση μέθοδο της ανάλυσης ρευστότητας ως μη δηλωθέν εισόδημα αφορά και τους δύο συζύγους για το φορολογικό έτος 2020 και δεδομένου ότι δεν προκύπτει από το άρθρο 8 της ΠΟΛ.1050/2014 μέθοδος επιμερισμού στην περίπτωση που ο ένας σύζυγος δηλώνει ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα και ο άλλος δηλώνει εισόδημα πηγής διάφορης της επιχειρηματικής δραστηριότητας η υπηρεσία μας, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διευκρινίσεων της ως άνω εγκυκλίου σύμφωνα με την οποία ως βάση επιμερισμού του μη δηλωθέντος εισοδήματος χρησιμοποιούνται τα δηλωθέντα εισοδήματα των συζύγων, αποφασίζει την κατανομή με βάση το δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα του καθενός, όπως αποτυπώνεται στην οικεία πράξη

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020. Σύμφωνα με το σκεπτικό αυτό, το ποσοστό συμμετοχής του κάθε συζύγου στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα και κατ' επέκταση στην αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη υπολογίζεται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2020

Ανάλυση	Προσφεύγων	Σύζυγος	Σύνολο
Φορολογητέο εισόδημα (υπ' αριθ. ....πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορ. έτους 2020)	17.631,03	7.644,71	25.275,74
Ποσοστό συμμετοχής	69,75%	30,25%	100%

Επομένως, η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που καταλογίζεται στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2020 ανέρχεται σε 102.814,40 ευρώ ($147.404,16 * 69,75\%$).

Επειδή κατ' αντιστοιχία με το φορολογικό έτος 2020 στον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας που καταρτίστηκε για το φορολογικό έτος 2021 λήφθηκαν υπόψη τα οικονομικά δεδομένα και των δύο συζύγων, με τη διαφορά ότι το εν λόγω έτος άσκησε και ο προσφεύγων επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως εκ τούτου, κατά το προπαρατεθέν σκεπτικό, τα μη δηλωθέντα εισοδήματα οφείλουν να επιμεριστούν σύμφωνα με τις διευκρινίσεις της ΠΟΛ.1050/2014. Δεδομένου όμως ότι αφενός μεν και οι δύο σύζυγοι δήλωσαν ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα, αφετέρου ο προσφεύγων είχε μηδενικά ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, ως πρόσφορα κριτήριο επιμερισμού κρίνεται και πάλι η συμμετοχή του καθενός στο σύνολο του φορολογητέου εισοδήματος βάσει δήλωσης, όπως αποτυπώνεται στην οικεία πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, το οποίο προκύπτει από τον ακόλουθο πίνακα:

Φορολογικό έτος 2021

Ανάλυση	Προσφεύγων	Σύζυγος	Σύνολο
Φορολογητέο εισόδημα (υπ' αριθ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)	26.305,94	6.260,98	32.566,92
Ποσοστό συμμετοχής	80,78%	19,22%	100%

Επομένως η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που καταλογίζεται στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2021 ανέρχεται σε 48.689,73 ευρώ ($60.274,49 * 80,78\%$).

Επειδή συνεπεία του ως άνω σκεπτικού, η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ύψους 147.404,16 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020 και 60.274,49 ευρώ για το φορολογικό έτος 2021, επιμερίζεται στον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του με βάση τον παρακάτω πίνακα:

Φορολογικό έτος	Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη βάσει έμμεσων τεχνικών	Προσφεύγων	Σύζυγος
2020	147.404,16	102.814,40 ($147.404,16 * 69,75\%$)	44.589,76 ($147.404,16 * 30,25\%$)
2021	60.274,49	48.689,73	11.584,76

		(60.274,49 * 80,78%)	(60.274,49 * 19,22%)
--	--	----------------------	----------------------

Επειδή μετά την αναμόρφωση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που καταλογίζεται στον προσφεύγοντα με την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου ελέγχου, και κατόπιν της διαγραφής της προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών ύψους 49.826,36 ευρώ, που υπολογίστηκε για το φορολογικό έτος 2021 με τις γενικές διατάξεις, λόγω αποδοχής του τέταρτου ισχυρισμού του προσφεύγοντος περί κάλυψης της διαφοράς αυτής με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, το τελικό φορολογητέο εισόδημα που υπολογίζεται κατόπιν της σύγκρισης των αποτελεσμάτων της έμμεσης τεχνικής και των γενικών διατάξεων αποτυπώνεται ως ακολούθως:

Φορ. έτος	Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Φορολογητέο εισόδημα με γενικές διατάξεις βάσει Δ.Ε.Δ.	Μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με έμμεσες τεχνικές ελέγχου βάσει Δ.Ε.Δ.	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα με έμμεσες τεχνικές ελέγχου Βάσει Δ.Ε.Δ.	Τελικό φορολογητέο εισόδημα βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
2020	17.631,03	27.631,03	102.814,40	120.445,43	120.445,43	102.814,40
2021	26.305,94	26.305,94	48.689,73	74.995,67	74.995,67	48.689,73

Επειδή από τη ανωτέρω σύγκριση προκύπτει τελικό φορολογητέο εισόδημα βάσει της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, ύψους 120.445,43 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020 και 74.995,67 ευρώ για το φορολογικό έτος 2021, με συνέπεια τον επανυπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος.

Ως εκ τούτου, γίνονται εν μέρει δεκτοί ο δεύτερος και τρίτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος και τροποποιούνται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2020 και 2021, σύμφωνα με το τελικό φορολογητέο εισόδημα που υπολογίστηκε με την παρούσα απόφαση.

Επειδή ωστόσο, για τη σύζυγο του προσφεύγοντα η οποία δεν ελέγχθηκε, προκύπτει φορολογητέο εισόδημα για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης μετά τη διενέργεια σχετικού ελέγχου προς επαλήθευση των ποσών που υπολογίστηκαν με την παρούσα απόφαση.

Επειδή με τον πέμπτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων εγείρει ζήτημα πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω ελλιπούς και ασαφούς αιτιολογίας της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή ωστόσο οι διαπιστώσεις του ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., όπως αποτυπώνονται στη με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες, δεδομένου ότι γίνεται αναλυτική περιγραφή των πραγματικών περιστατικών και αναφορά στις εφαρμοστέες διατάξεις και οδηγίες της

Φορολογικής Διοίκησης. Είναι δε και αποδεκτές από την υπηρεσία μας κατά τα λοιπά σημεία, πλην όσων αναθεωρήθηκαν με την παρούσα απόφαση.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος ο πέμπτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	17.631,03	165.035,19	120.445,43	102.814,40
	συζύγου	7.644,71			-7.644,71
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.629,40	50.584,75	35.870,10	33.240,70
Προκαταβολή φόρου		378,41	378,41	378,41	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		234,30	234,30	234,30	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		46,86	46,86	46,86	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024			24.321,69	16.964,36	16.964,36
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		850,00	850,00	850,00	
Σύνολο φόρου για καταβολή		4.138,97	76.416,01	54.344,03	50.205,06

Β) Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ	ΒΑΣΕΙ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
---------	-------	-------	--------------	---------

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ		
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	26.305,94	86.580,43	74.995,67	48.689,73
	συζύγου	6.260,98	6.260,98	6.260,98	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	3.839,53	23.730,11	19.907,12	16.067,59
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		369,60	369,60	369,60	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		73,92	73,92	73,92	
Πρόστιμο φόρου 50% άρθρου 54 ν.5104/2024			9.945,29	8.033,80	8.033,80
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		1.379,17	1.379,17	1.379,17	
Σύνολο φόρου για καταβολή		5.662,22	35.498,09	29.763,61	24.101,39

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.