



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 07/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1343

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, που εδρεύει στην κατά:

Α) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2018,

Β) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Την απόέκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Επί της απόηλεκτρονικά κατατεθείσας και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε 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 τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 653,27€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 ν.5104/2024) ποσού 65,33€, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 108,54€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **827,14€**.

Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 16.732,74€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 ν.5104/2024) ποσού 8.366,37€, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.345,06€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **28.444,17€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην απόθεωρηθείσα Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε για την περίοδο 01/01/2018-31/12/2019 στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, δυνάμει της με αριθμόΕντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Βάσει της παραπάνω αναφερόμενης εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότηταμερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος. Ο έλεγχος για τον προσφεύγοντα διενεργήθηκε ταυτόχρονα με τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στα εισοδήματα της συζύγου του.

Από τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν με βάση τις διατάξεις της με αριθμό Α. 1293/31.07.2019 (ΦΕΚ Β 3085/31.07.2019) απόφασης, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2019 ο προσφεύγων επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών με τη σύζυγό του, καθώς πραγματοποίησαν από κοινού μία αγορά ακινήτου.
- Από την επεξεργασία του ηλεκτρονικού αρχείου με τα στοιχεία κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντα, τα οποία τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του Συστήματος Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ&ΛΠ), κατόπιν των διευκρινίσεων του προσφεύγοντα, δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.
- Από τον έλεγχο των δαπανών που αφορούν διάφορα έξοδα διαπιστώθηκε ότι κάποια αφορούσαν προσωπικές δαπάνες και δαπάνες ψυχαγωγίας, οπότε σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4172/2013 δεν αναγνωρίστηκαν φορολογικά και για κάποια δε βρέθηκε το φορολογικό παραστατικό, οπότε σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 δεν αναγνωρίστηκαν. Ειδικότερα, για το φορολογικό έτος 2018 προέκυψαν λογιστικές διαφορές ύψους **1.447,31€** και για το φορολογικό έτος 2019 λογιστικές διαφορές ύψους **8.590,33€**.
- Από τον έλεγχο της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης διαπιστώθηκε ότι αναμορφώθηκαν ορθά οι λογαριασμοί των δαπανών που αφορούσαν την κινητή τηλεφωνία, τα έξοδα κίνησης και λοιπά μη εκπιπόμενα έξοδα.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν ως ακολούθως:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΕΡΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	0119-1219 Ελέγχου	0118-1218 Ελέγχου
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ		
Παροχή υπηρεσιών (ελευθέριο επάγγελμα)	136.187,96	107.639,99
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	136.187,96	107.639,99
ΔΑΠΑΝΕΣ		
Παροχές σε εργαζομένους	24.334,23	15.924,98
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	66.673,04	43.957,42
Αποσβέσεις παγίων	13.604,13	14.820,17
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	104.611,40	74.702,57
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	31.576,56	32.937,42
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	8.181,85	1.436,37
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	39.758,41	34.373,79
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	8.590,33	1.447,31
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	48.348,74	35.821,10
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	29,19%	31,93%
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	35,50%	33,27%

Επιπλέον, πραγματοποιήθηκε έλεγχος στα ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 30 του Ν.4172/2013 - Εναλλακτικός Τρόπος Υπολογισμού της Ελάχιστης Φορολογίας και διαπιστώθηκαν τα παρακάτω ποσά ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης (τεκμήρια) για τα κρινόμενα έτη:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΕΤΟΣ 2019		ΦΟΡΟΛΕΤΟΣ 2018	
	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος	Σύζυγος
Δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία	36.163,00	-	27.482,00	-
Δαπάνη για αγορά ακινήτων	107.249,87	107.249,87	-	-
Αντικειμενική δαπάνη κύριας και δευτερ. κατοικίας	-	36.900,00	-	36.900,00
Αντικειμενική δαπάνη για Ε.Ι.Χ. (συνολικά)	6.790,00	3.800,00	6.790,00	3.800,00
Αντικειμενική δαπάνη για δεξαμενές κολύμβησης	-	5.920,00	0,00	5.920,00

Δαπάνη διαβίωσης	2.500,00	2.500,00		
Σύνολο	152.702,87	156.369,87	34.272,00	46.620,00

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛ.ΕΤΟΣ 2019		ΦΟΡΟΛ.ΕΤΟΣ 2018	
	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος	Σύζυγος
Σύνολο Τεκμηρίων	152.702,87	156.369,87	34.272,00	46.620,00
Δηλωθέντα εισοδήματα	65.835,81	36.975,81	61.335,05	47.973,77
Δηλωθείσα ανάλωση κεφαλαίου	107.000,00	107.000,00	0,00	0,00

Ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2019 δήλωσε την αγορά ακινήτου από κοινού με τη σύζυγό του, ύψους 107.249,87€ έκαστος, για την οποία επικαλέστηκε ανάλωση κεφαλαίου ποσού 107.000,00€ ο ίδιος και 107.000,00€ η σύζυγός του. Ο προσφεύγων απέστειλε στον έλεγχο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου.

Από τον έλεγχο έγινε υπολογισμός του διαθέσιμου προς ανάλωση ποσού και διαπιστώθηκαν διαφορές σχετικά με την ορθή συμπλήρωση του κωδ. 787 – Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο για το εν λόγω έτος.

Ειδικότερα, από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, ο προσφεύγων με τη σύζυγό του από το 2002 έως το 2012 δημιούργησαν κεφάλαιο από τα δηλωθέντα εισοδήματά τους ύψους 138.629,05€. Κατά το έτος 2013, η σύζυγος του προσφεύγοντα πραγματοποίησε μια αγορά ακινήτου αντικειμενικής αξίας 921.540,00€. Για το έτος αυτό δε χρειάστηκε να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου, καθώς το τεκμήριο της αγοράς των ακινήτων βρισκόταν σε αναστολή εκείνη τη χρονική στιγμή.

Ωστόσο, ο έλεγχος έκρινε ότι στο τέλος του 2013 δεν υπήρχε διαθέσιμο υπόλοιπο για τις επόμενες χρήσεις καθώς το συγκεκριμένο έτος τα τεκμήρια ήταν μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα εισοδήματα και από το διαθέσιμο μέχρι εκείνη τη στιγμή ύψος κεφαλαίου που είχε δημιουργηθεί κατά τα έτη 2002-2012. Συνεπώς, έκρινε ότι το διαθέσιμο υπόλοιπο κεφαλαίου που θα μπορούσε να επικαλεστεί ο προσφεύγων στη δήλωση του έτους 2019, δημιουργήθηκε κατά τα έτη 2014 με 2018.

Όπως προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, το κοινό διαθέσιμο υπόλοιπο για επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου στους κωδικούς 737 και 738 του Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 είναι 94.399,45€, ήτοι 47.199,72€ για τον προσφεύγοντα και 47.199,72€ για τη σύζυγο αντί του ποσού των 214.000,00€ που συμπληρώθηκε (κωδ.787-107.000,00€ και κωδ.788-107.000,00€) και έχει δημιουργηθεί κατά τα έτη 2014-2018. Συνεπώς για τον προσφεύγοντα προέκυψε διαφορά 59.800,28€ (=107.000,00-47.199,72€).

Με βάση όλες τις παραπάνω διαπιστώσεις, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα για τα κρίνόμενα έτη διαμορφώθηκε ως εξής:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	Δηλωθέντα Εισοδήματα με βάση τη με αρ.Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος	Φορολογητέα Εισοδήματα βάσει ελέγχου	Διαφορά
Εισόδημα από τόκους	6,63	6,63	-
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	34.373,79	35.821,10	1.447,31
Εισόδημα από μισθωτή	23.660,18	23.660,18	-

εργασία			
Συνολικό εισόδημα	58.040,60	59.487,91	1.447,31
Φορολογητέο εισόδημα	58.040,60	59.487,91	1.447,31

Φορολογική Περίοδος 01/01/2019-31/12/2019	Δηλωθέντα Εισοδήματα με βάση τη με αρ.Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος	Φορολογητέα Εισοδήματα βάσει ελέγχου	Διαφορά
Εισόδημα από τόκους	22,88	22,88	-
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	39.758,41	48.348,74	8.590,33
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	26.054,52	26.054,52	-
Συνολικό εισόδημα	65.835,81	74.426,14	8.590,33
Προστ. Διαφορά αντικ. δαπανών	0,00	28.577,01*	28.577,01
Φορολογητέο εισόδημα	65.835,81	103.003,15	31.167,34

* Ο προσδιορισμός της προστιθέμενης διαφοράς λόγω τεκμηρίων προέκυψε ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΟΣ 2019		
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Καθ. κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	39.758,41	48.348,74	8.590,33
Λοιπά εισοδήματα (συμπερ. αυτοτ. φορ. ποσά)	26.077,40	26.077,40	0,00
Σύνολο εισοδημάτων	65.835,81	74.426,14	8.590,33
Ανάλωση κεφαλαίου προηγ. ετών	107.000,00	47.199,72	59.800,28
Προστιθ. διαφορά αντικ. δαπανών	0,00	28.577,01	28.577,01
Σύνολο τεκμηρίων	150.202,87	150.202,87	

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, αφού ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το με αριθ. πρωτ.Υπόμνημα που υπέβαλε ο προσφεύγων επί του με αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

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

1) Επί του ζητήματος του δικαιώματος έκπτωσης δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα

1α) Επί των λογιστικών διαφορών του φορολογικού έτους 2018

- Η δαπάνη ύψους 134,00€ για την οποία νομίμως έχει ζητηθεί και έχει ληφθεί το προσήκον και προβλεπόμενο προς τούτοις με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 τιμολόγιο δεν αφορά δαπάνες ψυχαγωγίας, αλλά δαπάνες φιλοξενίας μη εμπίπτουσα στις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013,

- Οι λοιπές δαπάνες ύψους 1.313,31€ δεν αποτελούν προσωπικές- καταναλωτικές δαπάνες αλλά αποκλειστικά δαπάνες του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στις συνήθεις επιχειρηματικές δραστηριότητες, αντιστοιχούντων σε πραγματικές συναλλαγές, η αξία μιας εκάστης εξ αυτών μη κριθείσα ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας αυτών αξίας και ελήφθησαν προς τούτοις και σε δέσμια περί αυτού υποχρέωση που ορίζεται στις διατάξεις του

N. 4308/2014, τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), νομίμως καταχωρηθέντων στα τηρηθέντα βιβλία μου.

1β) Επί των λογιστικών διαφορών του φορολογικού έτους 2019

- Οι δαπάνες ύψους 3.814,00€ για τις οποίες νομίμως έχουν ζητηθεί και έχουν ληφθεί τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), οριζόμενα στις διατάξεις του Ν. 4308/2019, δεν αφορούν προσωπικές- καταναλωτικές δαπάνες, αλλά δαπάνες οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές (μηδέποτε αμφισβητηθείσες ως προς την πραγματοποίησή τους), η αξία μιας εκάστης εξ αυτών μη κριθείσα ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας αυτών αξίας και προς τούτοις και σε δέσμια περί αυτού υποχρέωση τα νόμιμα και προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014, φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια).

- Για τις δαπάνες ύψους 1.305,52€ ενώ το 2ο ΕΛΚΕ Αττικής, υποστηρίζει ότι δήθεν, δεν επεδείχθησαν τα φορολογικά στοιχεία με τα οποία πραγματοποιήθηκαν αυτές, στη συνέχεια βεβαιώνει ότι οι δαπάνες αυτές, αφορούν προσωπικές- καταναλωτικές δαπάνες.

- Οι δαπάνες ύψους 3.470,81€ δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τις ακαθάριστες αμοιβές, επειδή δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο. Ωστόσο η φορολογική αρχή (2ο ΕΛΚΕ Αττικής), δεν δικαιούται να επικαλείται ανάλογο επιχείρημα και να προβάλλει ανάλογο ισχυρισμό καθώς κατά την προσκόμιση των λογιστικών αρχείων (λογιστικών βιβλίων και λογιστικών στοιχείων) τα οποία και κατακράτησε για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και τις λοιπές ελεγκτικές διασταυρώσεις, για την διασφάλιση της φύλαξης, της ακεραιότητας, της γνησιότητας και την εν γένει αποδεικτική αξία αυτών, δεν συνέταξε και δεν του κοινοποίησε έκθεση κατάσχεσης και δεν καταλόγισε σε βάρος του την παράβαση μη ανταπόκρισης ή της ελλιπούς ανταπόκρισης σε αίτημα του άρθρου 14§2 του Ν. 5104/2024.

2) Επί του ζητήματος του τρόπου και του ύψους του σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών έως και του φορολογικού έτους 2018.

- Εν όψει προσδιορισμού του κεφαλαίου στο οικ. έτος 2014 το 2ο ΕΛΚΕ Αττικής μη ορθά και αναπαισιολόγητα λαμβάνει υπόψη και συνεκτιμά δαπάνη αγοράς ακινήτου αντί τιμήματος 600.000,00€, η οποία αγορά πραγματοποιήθηκε με την υπ' αριθ.συμβολαιογραφική πράξη της συμ/φουκαι καθ' ό χρόνο είχαν ανασταλεί οι διατάξεις του άρθρου 17 περ. γ' του Ν. 2238/94 με τις διατάξεις του άρθρου 28§5 του Ν. 3986/2011. Ειδικότερα το 2ο ΕΛΚΕ Αττικής κατά τον προσδιορισμό του σχηματισθέντος κεφαλαίου του, εμπλέκει τα εισοδήματα και τις δαπάνες της συζύγου του και λαμβάνει υπόψη στις δαπάνες αυτές το ποσό της αγοράς του ακινήτου αυτού και μάλιστα το ποσό της αντικειμενικής αξίας αυτού, ήτοι το ποσό των 921.540,00€ και όχι το καταβληθέν για την αγορά τίμημα ύψους 600.000,00€. Ο έλεγχος συμπεριέλαβε το ποσό των 921.540,00€ στον σχηματισμό του κεφαλαίου του έτους αυτού δεδομένου ότι αυτό δεν αποτέλεσε τεκμήριο κατά το άρθρο 17 του Ν. 2238/94 (αναστολή διατάξεων αρ. 17 Ν. 2238/94). Με τον τρόπο αυτό, το 2ο ΕΛΚΕ Αττικής θεωρεί ότι το αρνητικό αυτό υπόλοιπο της διαχειριστικής περιόδου 1/1- 31/12/2013 μηδενίζει το ποσό του θετικού κεφαλαίου ύψους 138.629,05€ το οποίο σχηματίσθηκε έως και 31/12/2012, και λαμβάνει υπόψη για τον σχηματισμό κεφαλαίου το φορολογικό έτος 2014, προσδιορίζοντας αυτό μέχρι 31/12/2017.

- Το 2ο ΕΛΚΕ Αττικής δεν έλαβε υπόψη για τον σχηματισμό κεφαλαίου την ΣΤΕ 772/2015.

- Το 2ο ΕΛΚΕ Αττικής δεν έλαβε υπόψη στον σχηματισμό κεφαλαίου την υπ' αριθ.δήλωση φόρου δωρεάς ύψους 174.000,00€ προς τη σύζυγόαπό τον πατέρα τηςούτε και την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το 4ο ΕΛΚΕ Αττικής διενεργώντας αυτοτελή και διακεκριμένο έλεγχο στις δηλώσεις φορολογίας

εισοδήματος της συζύγου τουστα ίδια ως άνω φορολογικά έτη, δηλαδή στα φορολογικά έτη 2018 και 2019 έκανε δεκτή την υπ' αριθ.δήλωση δωρεάς χρηματικού ποσού 174.000,00€ του πατέρα της συζύγου τουγια το έτος 2019 με την οποία και καταβλήθηκε φόρος 17.400,00€.

3) Όσον αφορά τις υπ' αριθ.οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, από το περιεχόμενό τους δεν προκύπτει με βάσει ποιες διατάξεις εκδόθηκαν και με βάσει ποιες ειδικότερες διατάξεις του Ν. 4172/2013 προσδιορίσθηκε ο αναλογούν στα εισοδήματα αυτά κύριος φόρος εισοδήματος και το ύψος του κύριου αυτού φόρου. Στην υπ' αριθ.πράξη ο κύριος φόρος αντιστοιχεί σε ποσοστό 45,14% και επί της διαφοράς εισοδήματος ύψους 1.447,31€ και στην υπ' αριθ.πράξη ο κύριος φόρος αντιστοιχεί σε ποσοστό 194,79% επί της διαφοράς εισοδήματος ύψους 8.590,00€.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί λογιστικών διαφορών και περί έκθεσης κατάσχεσης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 «Πεδίο εφαρμογής» του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: [...]

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. [...].

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.[...]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.[....].».

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: [...]

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. [...]

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες [...]

Επειδή, με το άρθρο 77 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, εν προκειμένω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου και βάσει των γενικών διατάξεων, διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων λογιστικές διαφορές/μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει των διατάξεων του άρθ. 22 και 23 του Ν. 4172/2013 ποσού 1.447,31€ για το φορολογικό έτος 2018 και ποσού 8.590,33€ για το φορολογικό έτος 2019. Ειδικότερα, από τον έλεγχο των δαπανών που αφορούν διάφορα έξοδα διαπιστώθηκε ότι κάποια αφορούσαν προσωπικές δαπάνες και δαπάνες ψυχαγωγίας, οπότε σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4172/2013 δεν αναγνωρίστηκαν φορολογικά και για κάποια δε βρέθηκε το φορολογικό παραστατικό, οπότε σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 δεν αναγνωρίστηκαν. Οι δαπάνες αυτές παρατίθενται αναλυτικά ανά έτος στον πίνακα που ακολουθεί:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ						
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛ.ΕΤΟΥΣ 2018						
A/A	ΕΙΔΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡ/ΤΙΚΟ	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΑ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ	ΠΡΟΒΛΕΠ. ΔΙΑΤΑΞΗ
1				134,00	Δαπάνες ψυχαγωγίας	Άρθ.23 περ.ια) του Ν.4172/2013
2				223,20	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	Άρθ.23 περ.ιβ) του Ν.4172/2013
3				420,11	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	Άρθ.23 περ.ιβ) του Ν.4172/2013
4				670,00	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	Άρθ.23 περ.ιβ) του Ν.4172/2013
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΥΣ 2018				1.447,31		

ΠΙΝΑΚΑΣ 2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ						
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛ.ΕΤΟΥΣ 2019						
A/A	ΕΙΔΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡ/ΤΙΚΟ	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΑ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ	ΠΡΟΒΛΕΠ. ΔΙΑΤΑΞΗ
1				999,99	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	Άρθ.23 περ.ιβ) του Ν.4172/2013
2				434,00	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	Άρθ.23 περ.ιβ) του Ν.4172/2013
3				2.000,01	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	Άρθ.23 περ.ιβ) του Ν.4172/2013
4				380,00	Προσωπικές καταναλωτικές	Άρθ.23 περ.ιβ) του

					δαπάνες	N.4172/2013
5				1.305,52	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και μη επίδειξη φορολογικού παρ/κού	Άρθ.23 περ.ιβ) του Ν.4172/2013 & Άρθ.22 περ.γ) του Ν.4172/2013
6				2.416,81	Μη επίδειξη φορολογικού παρ/κού	Άρθ.22 περ.γ) του Ν.4172/2013
7				1.054,00	Μη επίδειξη φορολογικού παρ/κού	Άρθ.22 περ.γ) του Ν.4172/2013
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛ.ΕΤΟΥΣ 2019				8.590,33		

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι υπό κρίση δαπάνες δεν αφορούν προσωπικές-καταναλωτικές δαπάνες, αλλά δαπάνες οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας και για τις οποίες νομίμως έχουν ζητηθεί και έχουν ληφθεί τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια). Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι:

- α) για το φορολογικό έτος 2018: η δαπάνη ύψους 134,00€ αφορά δαπάνες φιλοξενίας και οι λοιπές δαπάνες ύψους 1.313,31€ ότι αφορούν δαπάνες του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά τις συνήθεις επιχειρηματικές δραστηριότητες,
- β) για το φορολογικό έτος 2019: οι δαπάνες ύψους 3.814,00€ αφορούν δαπάνες οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Επειδή, σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που προέκυψαν για το φορολογικό έτος 2018 (ως άνω πίνακας 1) λεκτέα είναι τα ακόλουθα:

- Η δαπάνη με α/α 1 ύψους 134€ αφορά γεύμα, η οποία κατά την κρίση του ελέγχου δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, αλλά αντιθέτως αποτελεί δαπάνη ψυχαγωγίας και κατά συνέπεια δεν εκπίπτει κατά τα οριζόμενα του άρθρου 23 περ. ια) του ίδιου νόμου.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το εν λόγω ποσό αφορά σε δαπάνες φιλοξενίας, ωστόσο δεδομένου ότι δεν προσδιορίζεται από τον προσφεύγοντα περί τίνος πρόκειται, δεν προσκομίζεται κάποιο σχετικό δικαιολογητικό και δεν συνάδει με τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης, δεν αποδεικνύεται ότι πρόκειται για δαπάνη που πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησής του.

- Οι λοιπές δαπάνες με α/α 2, 3 και 4 συνολικού ύψους 1.313,31 ευρώ, αφορούν δαπάνες επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτου. Με δεδομένο ότι ο προσφεύγων έχει στην κατοχή του ένα όχημα το οποίο χρησιμοποιεί τόσο για τις προσωπικές και οικογενειακές όσο και για τις επαγγελματικές του ανάγκες, λαμβάνοντας δε υπόψη και το γεγονός ότι το έτος 2019 ο ίδιος αναμόρφωσε τις αντίστοιχες δαπάνες συντήρησης και επισκευής αυτοκινήτου για ολόκληρο το ποσό, κρίνεται ότι και αυτές οι δαπάνες αποτελούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τα οριζόμενα στο 23 περ. ιβ) του Ν.4172/2013. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν επικαλείται την εξόφλησή των παραπάνω δαπανών με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και ούτε αυτό αποδεικνύεται από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που προέκυψαν για το φορολογικό έτος 2019 (ως άνω πίνακας 2) λεκτέα είναι τα ακόλουθα:

- Οι δαπάνες με α/α 1, 2, 3, 4 και 5 συνολικού ύψους 5.119,52€ αφορούν προμήθεια υλικών (πλακάκια, κόλλα) και ειδών υγιεινής για τις οποίες επιδείχθηκαν τέσσερα τιμολόγια από συνολικά οκτώ που προκύπτουν από τις ΜΥΦ. Στα τιμολόγια που επιδείχθηκαν αναγράφονται τα στοιχεία του προσφεύγοντα, ωστόσο στην παραγγελία πώλησης που βρέθηκε με το τιμολόγιο με αριθμό 2740 σειρά Γ, αναγράφεται η διεύθυνση της οικίας του προσφεύγοντα. Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δε βρέθηκε κανένα άλλο δικαιολογητικό επαρκές και ικανό, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκαν εργασίες στην έδρα ή στο υποκατάστημα του προσφεύγοντα, οδήγησε τον έλεγχο στο συμπέρασμα ότι πρόκειται για προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τα οριζόμενα στο 23 περ.ιβ) του Ν.4172/2013.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην αξία της πώλησης συμπεριλαμβάνεται και η αξία τοποθέτησης, ωστόσο, ο προμηθευτής των εν λόγω συναλλαγών, ήτοι η εταιρία με επωνυμία, έχει ως αντικείμενο εργασιών τοκαι δε δηλώνει καμία κύρια ή δευτερεύουσα δραστηριότητα σχετικά με οποιαδήποτε παροχή υπηρεσιών.

- Για τα τέσσερα παραστατικά που δεν επιδείχθηκαν με α/α 5, ο έλεγχος δεν τα αναγνωρίζει λόγω μη επίδειξης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 περ. γ) του Ν.4172/2013.

- Οι δαπάνες με α/α 6 και 7 αφορούν αγορές/δαπάνες που είναι μεν καταχωρημένες στις ΜΥΦ, ωστόσο δεν επιδείχθηκαν τα φορολογικά παραστατικά. Πρόκειται για επτά παραστατικά από την εταιρίακαι ένα παραστατικό από Είναι σαφές πως δεν είναι δυνατόν να εκπεστούν δαπάνες με βάση μόνο τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) όπως αναφέρει ο προσφεύγων, δεδομένου ότι αυτό θα οδηγούσε σε καταστρατήγηση της ρητής διάταξης του άρθρου 22 (περ. γ') του Ν. 4172/2013. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν επικαλείται την εξόφλησή των παραπάνω δαπανών με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και ούτε αυτό αποδεικνύεται από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζει κανένα επιπλέον στοιχείο για να αποδείξει τους ισχυρισμούς του επί των λογιστικών διαφορών. Συνεπώς, με βάση τα προαναφερθέντα, οι σχετικοί ισχυρισμοί δεν αποδεικνύονται και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων αναφέρει ότι ο έλεγχος δεν του αναγνώρισε δαπάνες ύψους 1.305,52€ (α/α 5) και δαπάνες ύψους 3.470,81€ (α/α 6,7) στο φορολογικό έτος 2019 με την αιτιολογία ότι δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο τα φορολογικά παραστατικά. Ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν θα έπρεπε να επικαλείται ανάλογο επιχείρημα, καθώς κατά την προσκόμιση των λογιστικών του αρχείων (λογιστικών βιβλίων και λογιστικών στοιχείων) στον έλεγχο, ο έλεγχος για την διασφάλιση της φύλαξης, της ακεραιότητας, της γνησιότητας και την εν γένει αποδεικτική αξία αυτών, δεν συνέταξε και δεν του κοινοποίησε έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος

υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο δύναται να κατάσχει λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από τον υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφο ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή άλλων εγγράφων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 79 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:
[...]

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή, στην περίπτωση κατά την οποία τα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου προσκομίζονται από τον ίδιο (ή από εξουσιοδοτημένο από αυτόν πρόσωπο προς τούτο) στον ελεγκτή της αρμόδιας υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση (αρ. 14 ΚΦΔ) δεν απαιτείται, προκειμένου για τη νομιμότητα της διαδικασίας του ελέγχου η σύνταξη και κοινοποίηση έκθεσης κατάσχεσης, διότι απλούστατα δεν λαμβάνει χώρα κατάσχεση των ως άνω βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 754/2018, ΔΕφΧανίων 357/2024).

Στην υπό κρίση περίπτωση τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος προσκομίστηκαν στον έλεγχο κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ. πρόσκλησης (αρ. 14 ΚΦΔ) και συντάχθηκε η από απόδειξη παραλαβής του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Απτικής η οποία παραδόθηκε στον προσφεύγοντα.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του ότι δεν συντάχθηκε και δεν του κοινοποιήθηκε έκθεση κατάσχεσης, αλυσιτελώς προβάλλεται.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19, παρ. 2, περ. ζ, του ν. 2238/94, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 και ίσχυε το 2013:

«Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α)...., β).....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 16 και 17, **ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2238/94, όπως ίσχυε το 2013:

«Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α), β) ...γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. **Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν.1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.**»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1135/2010 με θέμα: «Κοινοποίηση άρθρων του ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58Α')», διευκρινίστηκε ότι:

«[...] Άρθρο 3

Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες

« 9. Με την παράγραφο 7 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκε η περίπτωση ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ΚΦΕ, σχετικά με την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για να καλύψει ή να περιορίσει τη διαφορά εισοδήματος που προκύπτει σε βάρος του λόγω εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 16, 17 και 18 του ΚΦΕ. Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις ή σε αυτοτελή φορολογία με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (π.χ. τόκοι καταθέσεων ή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου) ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας (π.χ. υπεραξία από την εξαγορά μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων), καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β' , γ' , δ' , ε' , στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ΚΦΕ (χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα, χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή συναλλάγματος μη υποχρεωτικά εκχωρητέου στην Τράπεζα της Ελλάδος, δάνεια, δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για τα οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη), καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί π.χ. αποζημίωση αγροτικών

ζημιών λόγω καταστροφής της καλλιέργειας (δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων) **εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε.** Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η **αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17 του ΚΦΕ θα 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%). [...].»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30, παρ.1 και 2 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32, του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

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

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

Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 δεν εφαρμόζονται για τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 της Συμφωνίας Έδρας μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Τράπεζας Εμπορίου και Ανάπτυξης του Ευξείνου Πόντου, που κυρώθηκε με το ν. 2707/1999 (Α' 78).

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρείας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς, καθώς και οι καταβολές που πραγματοποιούνται για τα ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν.

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, [...].»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34, του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισοδήματος δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή

β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.[...]»

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:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

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

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.[...]

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα 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.[...]

Επειδή, με την ΠΟΛ.1076/2015 με θέμα «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)», διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του ν.4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32. Με το άρθρο 33 ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων του άρθρου 7 του ΚΦΕ, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34.[...]

Άρθρο 32

Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται μόνο όταν τις οικείες δαπάνες πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα, ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά τους αρχεία. Επίσης λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ποσά που πραγματικά καταβάλλονται στο φορολογικό έτος (ποσό δόσης, προκαταβολής κ.τ.λ.) και όχι το συνολικό ποσό της αγοράς που πιθανόν μέρος του να καταβληθεί σε επόμενο φορολογικό έτος.[...]

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται, για[...]

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

Στην αγορά ακινήτων ως ποσό τεκμαρτής δαπάνης λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό. Στο τίμημα αυτό θα προστεθούν και τα ποσά των Φ.Μ.Α., συμβολαιογραφικά και λοιπά έξοδα και φόροι. Κρίσιμος χρόνος για να υπολογιστεί το ποσόν της τεκμαρτής δαπάνης είναι ο χρόνος σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης του ακινήτου εφόσον καταβληθεί ολόκληρο το τίμημα και παραδοθεί η χρήση και η κυριότητα του ακινήτου διαφορετικά, το ποσό της δαπάνης θα κατανέμεται στα φορολογικά έτη που καταβάλλονται οι δόσεις.

Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση σύνταξης προσυμφώνου αγοράς.

Σε ανέγερση οικοδομής εφόσον η ανέγερση διαρκέσει περισσότερο του ενός έτους, σε κάθε έτος σαν ποσό δαπάνης θα ληφθεί το αντίστοιχο του κόστους ανέγερσης στο ίδιο έτος, εκτός εάν χρόνος καταβολής έχει ορισθεί ο χρόνος αποπεράτωσης της οικοδομής.[...]

Άρθρο 34

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32, όπως η διαφορά αυτή αναμορφώνεται ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, φορολογείται κατά περίπτωση με

α) τη φορολογική κλίμακα της παρ. 1 άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία.

β) τη φορολογική κλίμακα παρ. 1 άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.[...]

Μείωση της διαφοράς

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής: [...]

στ) Δωρεά χρηματικών ποσών ή γονική παροχή χρημάτων για τις οποίες η οικεία φορολογική

δήλωση (δωρεάς ή γονικής παροχής) έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

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

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.[...]

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.»

Επειδή, με το άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, με το άρθρο 77 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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2019 δήλωσε την αγορά ακινήτου από κοινού με τη σύζυγό του, ύψους 107.249,87€ έκαστος, για την οποία επικαλέστηκε ανάλωση κεφαλαίου ποσού 107.000,00€ ο ίδιος και 107.000,00€ η σύζυγός του. Ο προσφεύγων απέστειλε στον έλεγχο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου.

Από τον έλεγχο έγινε υπολογισμός του διαθέσιμου προς ανάλωση ποσού και διαπιστώθηκαν διαφορές σχετικά με την ορθή συμπλήρωση του κωδ. 787 – Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο για το εν λόγω έτος.

Ειδικότερα, από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, ο προσφεύγων με τη σύζυγό του από το 2002 έως το 2012 δημιούργησαν κεφάλαιο από τα δηλωθέντα εισοδήματά τους ύψους 138.629,05€. Κατά το έτος 2013, η σύζυγος του προσφεύγοντα πραγματοποίησε μια αγορά ακινήτου αντικειμενικής αξίας 921.540,00€. Για

το έτος αυτό δε χρειάστηκε να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου, καθώς το τεκμήριο της αγοράς των ακινήτων βρισκόταν σε αναστολή εκείνη τη χρονική στιγμή.

Ωστόσο, ο έλεγχος έκρινε ότι στο τέλος του 2013 δεν υπήρχε διαθέσιμο υπόλοιπο για τις επόμενες χρήσεις καθώς το συγκεκριμένο έτος τα τεκμήρια ήταν μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα εισοδήματα και από το διαθέσιμο μέχρι εκείνη τη στιγμή ύψος κεφαλαίου που είχε δημιουργηθεί κατά τα έτη 2002-2012. Συνεπώς, έκρινε ότι το διαθέσιμο υπόλοιπο κεφαλαίου που θα μπορούσε να επικαλεστεί ο προσφεύγων στη δήλωση του έτους 2019, δημιουργήθηκε κατά τα έτη 2014 με 2018.

Από τον έλεγχο προσδιορίστηκε κοινό διαθέσιμο υπόλοιπο για το φορολογικό έτος 2019 ποσού 94.399,45€, ήτοι **47.199,72€** για τον προσφεύγοντα και 47.199,72€ για τη σύζυγο.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εμπλέκει τα εισοδήματα και τις δαπάνες της συζύγου του και λαμβάνει υπόψη στις δαπάνες αυτές το ποσό της αγοράς του ακινήτου (αποκτηθέν από τη σύζυγό του) και μάλιστα λαμβάνει υπόψη το ποσό της αντικειμενικής αξίας αυτού, ήτοι το ποσό των 921.540,00€ και όχι το πραγματικό καταβληθέν για την αγορά τίμημα ύψους 600.000,00€.

Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερθείσα ΠΟΛ. 1076/2015 «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.»

Δεδομένου ότι ο προσφεύγων όλα τα υπό κρίση έτη έχει κάνει χρήση ακριβώς των ανωτέρω αναφερόμενων, είναι δε ο ίδιος που με σχετική δήλωσή του το έτος 2019 επικαλέστηκε ισόποση και ισομερή ανάλωση κεφαλαίου με τη σύζυγό του, τότε προφανώς και ο έλεγχος δε θα μπορούσε να αποστεί από αυτή την πρακτική. Όσα περί του αντιθέτου επικαλείται ο προσφεύγων έρχονται σε αντίθεση με όσα ο ίδιος αυτοβούλως έχει πράξει και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 2238/94, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος 2013, «Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α), β) ...γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν.1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.»

Συνεπώς, προκύπτει ότι για το έτος 2013 η τιμή που έπρεπε να αναγραφεί στον κωδ.735-736 της οικείας φορολογικής δήλωσης είναι αυτή της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου εκτός αν από το συμβόλαιο αγοράς προκύπτει μεγαλύτερα αξία, σύμφωνα με όσα ίσχυαν κατά το εν λόγω έτος. Συνεπώς, ορθώς από τον έλεγχο ελήφθη υπόψη το ποσό της αντικειμενικής αξίας

του ακινήτου, ήτοι το ποσό των 921.540,00€ αντί του καταβληθέντος τιμήματος ύψους 600.000,00€, καθώς από το συμβόλαιο αγοράς δεν προέκυπτε μεγαλύτερο καταβληθέν τίμημα αγοράς. Για τον λόγο αυτό άλλωστε, ο ίδιος ο προσφεύγων με τη σύζυγό του ανέγραψαν την αντικειμενική αξία των 921.540,00€ στη φορολογική τους δήλωση. Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ακόμα ότι ο έλεγχος συμπεριέλαβε το ποσό των 921.540,00€ στον σχηματισμό του κεφαλαίου του έτους 2013 δεδομένου ότι αυτό δεν αποτέλεσε τεκμήριο κατά το άρθρο 17 του Ν. 2238/94 (αναστολή διατάξεων αρ. 17 Ν. 2238/94) με αποτέλεσμα να θεωρεί ότι το αρνητικό αυτό υπόλοιπο της διαχειριστικής περιόδου 1/1- 31/12/2013 μηδενίζει το ποσό του θετικού κεφαλαίου ύψους 138.629,05€ το οποίο σχηματίσθηκε έως και 31/12/2012, και να λαμβάνει υπόψη για τον σχηματισμό κεφαλαίου το φορολογικό έτος 2014, προσδιορίζοντας αυτό μέχρι 31/12/2017.

Επειδή, ο προσφεύγων έτυχε του ευεργετήματος της απαλλαγής από το τεκμήριο αγοράς ακινήτου, το οποίο δόθηκε στα πλαίσια της τόνωσης της οικονομίας με φορολογικά κίνητρα, κατά το χρόνο που ίσχυε, δηλαδή το έτος 2013. Αυτό δε σημαίνει ότι η εν λόγω απαλλαγή είχε ως σκοπό να εξυπηρετήσει περαιτέρω ελαφρύνσεις στα επόμενα έτη, δίνοντας τη δυνατότητα να παραμείνει το διαθέσιμο προς επίκληση κεφάλαιο ανεπηρέαστο, μη λαμβάνοντας υπόψη καθόλου τις δαπάνες των οποίων η εφαρμογή τελούσε σε αναστολή, καθώς:

α) στο άρθρ. 19 παρ. 2 περ. ζ, έτσι όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 3 παρ. 7 του Ν. 3842/2010, με σαφήνεια διατυπώνεται ότι για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, **ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών και**

β) στην ΠΟΛ. 1135/2010 (άρθρο 3 παρ. 9) διευκρινίζεται ότι η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17 του ΚΦΕ θα γίνεται **έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά.**

Επιπλέον, σχετικά με την απόφαση του ΣτΕ 772/2015 που επικαλείται ο προσφεύγων, αυτή δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στην προκειμένη περίπτωση καθώς αφορά σε διαφορετικά πραγματικά και νομικά περιστατικά και δεν επιλύει ζήτημα όμοιο με το υπό κρίση.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το 2ο ΕΛΚΕ Αττικής δεν έλαβε υπόψη στον σχηματισμό κεφαλαίου την υπ' αριθ.δήλωση φόρου δωρεάς ύψους 174.000,00€ προς τη σύζυγόαπό τον πατέρα της, παρόλο που 4ο ΕΛΚΕ Αττικής διενεργώντας αυτοτελή και διακεκριμένο έλεγχο στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της συζύγου τουστα ίδια ως άνω φορολογικά έτη, δηλαδή στα φορολογικά έτη 2018 και 2019, έκανε δεκτή την υπ' αριθ.δήλωση δωρεάς χρηματικού ποσού 174.000,00€ του πατέρα της συζύγου τουγια το έτος 2019 προς τη σύζυγό του, με την οποία και καταβλήθηκε φόρος 17.400,00€.

Επειδή, από την με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, από έλεγχο που διενεργήθηκε στη σύζυγο του

προσφεύγοντατου με ΑΦΜ δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου για την περίοδο 01/01/2018-31/12/2019, προκύπτουν τα κάτωθι (σελ. 50-53):

«Ο πατέρας της ελεγχόμενης υπέβαλλε, κατά την διάρκεια του ελέγχου, δήλωση φόρου δωρεάς τηνπου έλαβε αριθμό έτους 2019 (με κωδικό αιτήματοςπρος το ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ) , στο οποίο συμπεριέλαβε ως αξίας δωρεάς ποσό ύψους 174.000,00€. Συνυπέβαλλε υπεύθυνη δήλωση της ελεγχόμενης τηςπερί αποδοχής της δωρεάς καθώς και υπεύθυνη δήλωση του(πατέρας) της ελεγχόμενης για την δωρεά του ποσού.

Η ως άνω δήλωση εκκαθαρίστηκε τηνκαι βεβαιώθηκε για την ελεγχόμενη ποσό φόρου 17.400,00€ καθώς και πρόστιμο ύψους 100,00€ με Α.Τ.Β.

Υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος έτους 2019 με κωδικό αιτήματος της, συμπεριλαμβανομένου του ως άνω ποσού δωρεάς. Η ως άνω δήλωση δεν εκκαθαρίστηκε από την αρμόδια υπηρεσία ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς η δωρεά έχει διενεργηθεί με εκπρόθεσμη δήλωση πέραν της λήξης του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η δαπάνη αγοράς του ακινήτου (ΠΟΛ. 1076/2015).

Ο έλεγχος προκειμένου να κάνει αποδεκτό ποσό που αναγράφεται στον κωδ. 781, 782 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κλπ.», για το οποίο η οικεία δήλωση δωρεάς έχει υποβληθεί μετά τη λήξη του έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η δαπάνη, οφείλει να μη αρκείται στην επίκληση και μόνον της εν λόγω δήλωσης δωρεάς αλλά πρέπει επιπλέον να εξετάζει, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης, τη διαδρομή μέσω των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του δωρητή και του δωρεοδόχου, ώστε να τεκμηριώνεται η έγκαιρη παράδοση και η λήψη της δωρεάς και η μεταγενέστερη ανάλωση της στην απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, ως αναφέρεται σε σχετική απόφαση της ΔΕΔ με αριθμό

Βάση των προσκομιζόμενων στοιχείων καταθέσεων - πιστώσεων σε λογαριασμούς της ελεγχόμενης, που αποτελεί πραγματικό γεγονός, την εκπρόθεσμη δήλωση δωρεάς με τα συνυποβαλλόμενα δικαιολογητικά και το γεγονός ότι οι πιστώσεις διενεργήθηκαν πριν την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου (ακινήτου κατά 50%) και καλύπτουν το ποσό που δαπανήθηκε (μαζί με τα αναλωθέντα ποσά που προσδιόρισε ο έλεγχος), ο έλεγχος κάνει αποδεκτό το ποσό που επικαλείται η ελεγχόμενη. [...]

6.7.4 ΓΙΑ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΔΩΡΕΑ (ΧΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ)

Από τον έλεγχο των εισοδημάτων από δωρεά χρηματικού ποσού διαπιστώθηκε από τις ανωτέρω επαληθεύσεις, ότι για την ελεγχόμενη για την χρήση 2019, προκύπτουν εισοδήματα χωρίς διαφορές από τα δηλωθέντα ήτοι:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ 2019 ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ 2019 ΕΛΕΓΧΟΥ
Εισόδημα από δωρεά	174.000,00€	174.000,00€

»

Επειδή, με βάση το παραπάνω απόσπασμα της απόέκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός και το κοινό διαθέσιμο υπόλοιπο στις 31/12/2019 που ο έλεγχος προσδιόρισε σε -114.479,54€ επαναπροσδιορίζεται από την Υπηρεσία μας σε 59.520,46€ (ήτοι 174.000,00€-114.479,54€), ήτοι 29.760,23€ για τον προσφεύγοντα και 29.760,23€ για τη σύζυγο.

Με βάση τα ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα για το κρινόμενο έτος 2019 διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2019- 31/12/2019	Δηλωθέντα Εισοδήματα με βάση τη με αρ.Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος	Φορολογητέα Εισοδήματα βάσει ελέγχου	Φορολογητέα Εισοδήματα βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Εισόδημα από τόκους	22,88	22,88	22,88	-
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	39.758,41	48.348,74	48.348,74	8.590,33
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	26.054,52	26.054,52	26.054,52	-
Συνολικό εισόδημα	65.835,81	74.426,14	74.426,14	8.590,33
Προστ. Διαφορά αντικ. δαπανών	0,00	28.577,01*	-*	-
Φορολογητέο εισόδημα	65.835,81	103.003,15	74.426,14	8.590,33

* Ο προσδιορισμός της προστιθέμενης διαφοράς λόγω τεκμηρίων προέκυψε ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛ.ΕΤΟΣ 2019			
	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
Καθ. κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	39.758,41	48.348,74	48.348,74	8.590,33
Λοιπά εισοδήματα (συμπερ. αυτοτ. φορ. ποσά)	26.077,40	26.077,40	26.077,40	0,00
Σύνολο εισοδημάτων	65.835,81	74.426,14	74.426,14	8.590,33
Ανάλωση κεφαλαίου προηγ. ετών	107.000,00	47.199,72	76.959,95 (47.199,72+29.760,23)	30.040,05
Προστιθ. διαφορά αντικ. δαπανών	0,00	28.577,01	-	-
Σύνολο τεκμηρίων	150.202,87	150.202,87	150.202,87	

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος							
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά δήλωσης		Ποσά ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖ.	
	65.835,81		103.003,15		74.426,14		
Φορολογητέο εισόδημα Φόρος κλίμακας	22.618,68		39.351,42		26.491,76		3.873,08
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	2.039,45		2.039,45		2.039,45		
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	20.579,23		37.311,97		24.452,31		3.873,08
B. Μείον							
Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:							

α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	2,85		2,85		2,85		
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	607,31		607,31		607,31		
γ) Μισθωτή εργασία-συντάξεις	3.765,81		3.765,81		3.765,81		
Υπόλοιπο Φόρου	16.203,26		32.936,00		20.076,34		3.873,08

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων με τον 3^ο ισχυρισμό του ισχυρίζεται ότι από το περιεχόμενο των προσβαλλόμενων πράξεων δεν προκύπτει με βάση ποιες διατάξεις εκδόθηκαν και με βάση ποιες διατάξεις του Ν. 4172/2013 προσδιορίστηκε ο σχετικός φόρος. Αναφέρει ότι στην υπ' αριθ.πράξη ο κύριος φόρος αντιστοιχεί σε ποσοστό 45,14% και επί της διαφοράς εισοδήματος ύψους 1.447,31€ και στην υπ' αριθ.πράξη ο κύριος φόρος αντιστοιχεί σε ποσοστό 194,79% επί της διαφοράς εισοδήματος ύψους 8.590,00€.

Επειδή, στις σελ. 8 και 9 της οικείας έκθεσης ελέγχου αναγράφονται όλες οι διατάξεις νόμων που ελήφθησαν υπόψιν και εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο στην συγκεκριμένη περίπτωση.

Επειδή, επιπλέον, στη σελ. 2 έκαστης καταλογιστικής πράξης υπάρχει αναλυτική καταγραφή τόσο του φορολογητέου εισοδήματος όσο και του προκύπτοντος φόρου βάσει κλίμακας με βάση αφενός μεν τα ποσά της οικείας δήλωσης έκαστου φορολογικού έτους καθώς και σε αντιπαραβολή και των αντίστοιχων ποσών, όπως αυτά προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με τον διορθωτικό προσδιορισμό.

Πιο συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα για τα κρινόμενα έτη διαμορφώθηκε ως εξής:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	Δηλωθέντα Εισοδήματα με βάση τη με αρ.Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος	Φορολογητέα Εισοδήματα βάσει ελέγχου	Διαφορά
Εισόδημα από τόκους	6,63	6,63	-
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	34.373,79	35.821,10	1.447,31
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	23.660,18	23.660,18	-
Συνολικό εισόδημα	58.040,60	59.487,91	1.447,31
Φορολογητέο εισόδημα	58.040,60	59.487,91	1.447,31

Φορολογική Περίοδος 01/01/2019-31/12/2019	Δηλωθέντα Εισοδήματα με βάση τη με αρ.Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος	Φορολογητέα Εισοδήματα βάσει ελέγχου	Διαφορά
Εισόδημα από τόκους	22,88	22,88	-
Εισόδημα από επιχειρηματική	39.758,41	48.348,74	8.590,33

δραστηριότητα			
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	26.054,52	26.054,52	-
Συνολικό εισόδημα	65.835,81	74.426,14	8.590,33
Προστ. Διαφορά αντικ. δαπανών	0,00	28.577,01*	28.577,01
Φορολογητέο εισόδημα	65.835,81	103.003,15	31.167,34

Για το φορολογικό έτος 2019 το φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα στο ποσό των 103.003,15€ στο οποίο, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 και 29 του Ν. 4172/2013 όπως ίσχυαν το κρινόμενο έτος, αντιστοιχεί φόρος κλίμακας 39.351,42€ ως ακολούθως:

Κλιμάκιο Εισοδήματος σε €	Φορολογικός συντελεστής (%)	Φόρος κλίμακας
20.000,00	22%	4.400,00
10.000,00	29%	2.900,00
10.000,00	37%	3.700,00
63.003,15	45%	28.351,42
103.003,15		39.351,42

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος					
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά δήλωσης		Ποσά ελέγχου		Διαφορά
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	65.835,81		103.003,15		37.167,34
Φόρος κλίμακας	22.618,68		39.351,42		16.732,74
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	2.039,45		2.039,45		
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων					
Φόρος που αναλογεί	20.579,23		37.311,97		16.732,74
B. Μείον					
Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:					
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	2,85		2,85		
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	607,31		607,31		
γ) Μισθωτή εργασία-συντάξεις	3.765,81		3.765,81		
Υπόλοιπο Φόρου	16.203,26		32.936,00		16.732,74

Συνεπώς, για το φορολογικό έτος 2019 για διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού 37.167,34€ προσδιορίστηκε από τον έλεγχο διαφορά φόρου ποσού 16.732,74€, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ.

Στην υπ' αριθ.προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 εκ παραδρομής από τον έλεγχο αναγράφεται φορολογητέο εισόδημα ελέγχου ύψους 74.426,14€ και διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού 8.590,33€ αντί των ορθού ποσού 103.003,15€ και 37.167,34€ αντίστοιχα. Ωστόσο, αυτό ουδεμία επίδραση ασκεί στον υπολογισμό του φόρου καθώς, στη σελ. 2 και 3 της καταλογιστικής πράξης υπάρχει ορθός υπολογισμός του προκύπτοντος φόρου, και ο έλεγχος καταλήγει σε διαφορά φόρου ποσού 16.732,74€, όπως ανωτέρω υπολογίστηκε. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ωστόσο, επειδή από την υπηρεσία μας έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί της δήλωσης φόρου δωρεάς και για το φορολογικό έτος 2019 δεν προκύπτει προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών, η ανωτέρω πράξη θα τροποποιηθεί από την Υπηρεσία μας με εκ νέου εκκαθάριση του φόρου.

Επειδή, οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και ειδικότερα:

Την επικύρωση της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής και

Την τροποποίηση υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	58.040,60	59.487,91	1.447,31
	της συζύγου			
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	13.026,31	13.679,58	653,27
Πρόστ. φόρου άρ. 58 ΚΦΔ (άρ. 54 ν.5104/2024)			65,33	65,33
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		2.456,46	2.565,00	108,54
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		339,50	339,50	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		17.072,27	17.899,41	827,14

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	65.835,81	103.003,15	74.426,14	8.590,33
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	16.203,26	32.936,00	20.076,34	3.873,08
Προκαταβολή φόρου		5.151,65	5.151,65	5.151,65	
Πρόστ. φόρου άρ. 58 ΚΦΔ (άρ. 54 ν.5104/2024)			8.366,37	968,27	968,27
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		3.002,35	6.347,41	3.775,48	773,13
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		339,50	339,50	339,50	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		25.946,76	54.390,93	31.561,24	5.614,48

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.