



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/02/2026

Αριθμός απόφασης: 567

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρ/ου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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 από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ο οποίος ασκεί ατομική επιχείρηση με έδρα στη, κατά: α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,

φορολογικού έτους 2019, και β) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού 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:

α) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.921,33 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 2.960,67 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 753,66 ευρώ πλέον φόρου πολυτελούς διαβίωσης ποσού 3.133,73 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **12.769,39 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 παρ. 1 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 21.593,58 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 10.796,79 ευρώ πλέον φόρου πολυτελούς διαβίωσης ποσού 3.133,73 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **35.524,10 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 παρ. 1 του ν. 5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με την από ως άνω έκθεση, στο πλαίσιο του ελέγχου με βάση τις γενικές διατάξεις διενεργήθηκε λήψη και επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων του, βάσει των οποίων διαπιστώθηκε ότι για το φορολογικό έτος 2020 ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 25.755,04 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 6.181,20 ευρώ και ως εκ τούτου τα ακαθάριστα έσοδά του προσαυξήθηκαν κατά 25.755,04 ευρώ, ενώ από τον έλεγχο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013 δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες και αγορές ύψους 1.735,31 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο για την ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε διαφορά αντικειμενικών δαπανών ύψους 23.085,26 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και 20.397,08 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020, και το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις προσδιορίστηκε ως εξής:

Φορολογικό έτος	2019	2020
ΕΙΣΟΔΗΜΑ		
Ακίνητη περιουσία	5.946,53	5.946,53
Επιχειρηματική δραστηριότητα	2.160,70	0,00
Μερίσματα- Τόκοι	2,34	5,17
Διαφορά αντικειμενικών δαπανών (τεκμηρίων)	23.085,26	20.397,08
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	31.194,83	26.348,78
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά & φόρος αυτών	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	31.194,83	0,00

Πέραν των ανωτέρω, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών του άρθρου 28 παρ. 1, 2 του ν. 4172/2013, καθώς λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τα εκκαθαριστικά σημειώματα φορολογικών ετών 2019 και 2020, καθώς και στοιχεία από το σύστημα Taxis και eIenxis σχετικά με τις προσωπικές δαπάνες του προσφεύγοντος χωριστά αλλά και του προσφεύγοντος μαζί με τη σύζυγό του, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στις σελίδες 57-58 της σχετικής έκθεσης, το σύνολο των προσωπικών δαπανών διαβίωσης υπερβαίνει το συνολικό δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος, ακόμα κι αν συνυπολογιστούν τα δεδομένα της συζύγου (εισοδήματα και δαπάνες), οπότε και πάλι το σύνολο των οικογενειακών προσωπικών δαπανών διαβίωσης υπερβαίνει το συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα. Περαιτέρω, για το φορολογικό έτος 2020 πληρείται και η προϋπόθεση που ορίζεται στην περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, καθώς διαπιστώθηκε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Με βάση τα ανωτέρω, καθώς πληρούνται οι προϋποθέσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και της μη κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης βάσει του δηλούμενου εισοδήματος, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σύρου η υπ' αριθμ. απόφαση για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας η οποία κρίθηκε ως η καταλληλότερη μέθοδος.

Από την εφαρμογή της τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας για το φορολογικό έτος 2019 προέκυψε αρνητική διαφορά ύψους 4.328,18 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2020 προέκυψε αρνητική διαφορά ύψους 65.435,09 ευρώ, οι οποίες, βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1050/2014, θεωρούνται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ.1050/2014, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, στην προκειμένη περίπτωση με την εφαρμογή της μεθόδου της Ανάλυσης Ρευστότητας του φορολογούμενου, προέκυψε από την άθροιση της αποκρουβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίστηκε με την εφαρμογή της τεχνικής και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ)	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ (ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΙΝΑΚΑ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ)
2019	5.948,87	4.328,18	10.277,05
2020	5.951,70	65.435,09	71.386,79

Στη συνέχεια, έγινε σύγκριση του φορολογητέου εισοδήματος βάσει δήλωσης, του φορολογητέου εισοδήματος βάσει της έμμεσης τεχνικής της ρευστότητας και του φορολογητέου

εισοδήματος βάσει των γενικών διατάξεων, προκειμένου να επιλεγεί το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα, όπως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ) (Α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ) (Β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ) (Γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΜΕΓΙΣΤΟ ΜΕΤΑΞΥ Α,Β,Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2019	5.948,87	31.194,83	10.277,05	31.194,83	25.245,96
2020	5.951,70	26.348,78	71.386,79	71.386,79	65.435,09

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σύρου οι υπ' αριθμ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 και 2020 αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση, άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καθώς και της σχετικής από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σύρου και του με αριθμ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 33 ν. 5104/24 (Κ.Φ.Δ.), όπως κοινοποιήθηκε την 21/07/2025, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Αμφισβήτηση Τεκμαρτής Δαπάνης λόγω Ανωτέρας Βίας και λόγω Δεξαμενής Κολύμβησης σε Επαγγελματικό και Μη Χρησιμοποιούμενο Ακίνητο – Αβάσιμος Καταλογισμός Τεκμαρτής Δαπάνης από Πισίνα Εκτός Κατοικίας και Χρήσης.
- Λανθασμένη Απόρριψη Ανάλωσης Κεφαλαίου λόγω Μη Ενσωμάτωσης Τεκμαρτής Δαπάνης Πισίνας στα Προηγούμενα Έτη.
- Μη Αναγνώριση Ζημιών Προηγούμενων Ετών (2019–2020) λόγω Επιβολής Τεκμαρτής Δαπάνης για τη Δεξαμενή Κολύμβησης - Εσφαλμένος περιορισμός της μεταφοράς ζημιών προηγούμενων ετών λόγω τεκμαρτής δαπάνης πισίνας.
- Λανθασμένοι Ισχυρισμοί επί των τραπεζικών καταθέσεων για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020.
- Μη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 28 § 2 ν. 4172/2013 – Επαρκής κάλυψη τεκμαρτών και πραγματικών δαπανών από νόμιμα φορολογημένα έσοδα.
- Ανατροπή τεκμηρίωσης της προσαύξησης περιουσίας λόγω μη αναγνώρισης μετρητών. Έλλειψη επαρκούς ελέγχου ρευστότητας και παραγνώριση συνεισφοράς συζύγου.
- Λανθασμένη Εφαρμογή Έμμεσης Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας και Εκτίμησης Ύπαρξης Διαθέσιμων Μετρητών – Προσαύξηση Περιουσίας Και Έλλειψη Κάλυψης Τεκμαρτών Δαπανών.
- Μη ορθή αξιολόγηση του Κωδικού 049.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 και ΠΟΛ.1270/2013 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1050/2014.
- Ακύρωση των Προσβαλλόμενων Πράξεων που εκδόθηκαν βάσει της ως άνω εντολής και τη διαγραφή των επιβληθέντων φόρων και προσαυξήσεων.
- Παραβίαση ουσιαδους τύπου ελεγκτικής διαδικασίας.
- Μη νομίμως ο έλεγχος δεν έγινε στην έδρα της επιχείρησης όπως η εντολή ορίζει.

- Παράλειψη χορήγησης αποδεικτικού παραλαβής εγγράφων – Παράβαση άρθρου 14 παρ. 2 ΚΦΔ.
- Μη εφαρμογή της αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης.

Σχετικά με την από προσβαλλόμενη Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σύρου και του προσβαλλόμενου με αριθμ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 33 ν.5104/24 (ΚΦΔ)

Επειδή, στο άρθρο 72 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.)

Επειδή, στοιχείο της προϋπόθεσης του παραδεκτού, σχετικό με τη φύση της πράξης ως διοικητικής, είναι η άσκηση δημόσιας εξουσίας με την πράξη, δηλαδή, η θέσπιση κανόνα δικαίου, ατομικού (με την ατομική πράξη) ή απρόσωπου (με την κανονιστική πράξη), για την ικανοποίηση συγκεκριμένου δημόσιου σκοπού, στο πλαίσιο μιας έννομης σχέσης που προβλέπεται από τους κανόνες του διοικητικού δικαίου (ΣτΕ 3588/1987, λειτουργικό κριτήριο), με μόνη τη βούληση του διοικητικού οργάνου, που διατυπώνεται στην πράξη και συνακόλουθα, η εκτελεστότητα της πράξης (ανωτ. αριθ. 93 και 104). Συνεπώς, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Ως εκ τούτου, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με αίτηση ακυρώσεως πράξεις των διοικητικών οργάνων, που στερούνται εκτελεστότητας, επειδή δε θεσπίζουν κανόνα δικαίου, εκτός εάν συντρέχουν λόγοι ασφάλειας δικαίου (ΣΕ 147/2002). Οι κυριότερες από τις πράξεις αυτές είναι: ... δ) Έγγραφα, με τα οποία παρέχονται στον διοικούμενο ή σε άλλη αρχή πληροφορίες ή γίνονται ανακοινώσεις προς αυτούς. ... στ) Προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται της έκδοσης μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι απλές ή θετικές σύμφωνες γνωμοδοτήσεις και οι προτάσεις (ΣΕ 5322/1987, 957/1988,

5803/1996, 2725/1997) των οργάνων που έχουν γνωμοδοτική αρμοδιότητα (ανωτ. αριθ. 135). Αποτελεί όμως διοικητική πράξη η αρνητική γνωμοδότηση, όταν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις ως «σύμφωνη γνώμη» (ΣΕ 510, 3458/1983, 1719/1988, 147/1999) και η αρνητική πρόταση (ΣΕ 3689/1986, 3984/1996) (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος II, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 15η Έκδοση, 2015, σελ. 115 επ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων απαραδέκτως στρέφεται κατά της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και του με αριθμ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καθώς αυτές δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις και δεν εντάσσονται στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 72 του ν.5104/2024.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος επί των υπ' αριθμ. και προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντίστοιχα

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«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 στις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, εν προκειμένω, συνεπεία της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, βάσει του οποίου το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις προσδιορίστηκε ως εξής:

Φορολογικό έτος	2019	2020
ΕΙΣΟΔΗΜΑ		
Ακίνητη περιουσία	5.946,53	5.946,53
Επιχειρηματική δραστηριότητα	2.160,70	0,00
Μερίσματα- Τόκοι	2,34	5,17
Διαφορά αντικειμενικών δαπανών (τεκμηρίων)	23.085,26	20.397,08
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	31.194,83	26.348,78
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά & φόρος αυτών	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	31.194,83	0,00

Πέραν των ανωτέρω, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013, καθώς λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τα εκκαθαριστικά σημειώματα φορολογικών ετών 2019 και 2020, καθώς και στοιχεία από το σύστημα Taxis και elenxis σχετικά με τις προσωπικές δαπάνες του προσφεύγοντος χωριστά αλλά και του προσφεύγοντος μαζί με τη σύζυγό του, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στις σελίδες 57-58 της σχετικής έκθεσης, το σύνολο των προσωπικών δαπανών διαβίωσης υπερβαίνει το συνολικό δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος, ακόμα κι αν συνυπολογιστούν τα δεδομένα της συζύγου (εισοδήματα και δαπάνες), οπότε και πάλι το σύνολο των οικογενειακών προσωπικών δαπανών διαβίωσης υπερβαίνει το συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα. Περαιτέρω, για το φορολογικό έτος 2020 πληρείται και η προϋπόθεση που ορίζεται στην περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, καθώς διαπιστώθηκε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Με βάση τα ανωτέρω, καθώς πληρούνται οι προϋποθέσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και της μη κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης βάσει του δηλούμενου εισοδήματος, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σύρου η υπ' αριθμ. απόφαση για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας η οποία κρίθηκε ως η καταλληλότερη μέθοδος.

Από την εφαρμογή της τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας για το φορολογικό έτος 2019 προέκυψε αρνητική διαφορά ύψους 4.328,18 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2020 προέκυψε αρνητική διαφορά ύψους 65.435,09 ευρώ, οι οποίες, βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1050/2014, θεωρούνται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ.1050/2014, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, στην προκειμένη περίπτωση με την εφαρμογή της μεθόδου της Ανάλυσης Ρευστότητας του φορολογούμενου, προέκυψε από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίστηκε με την εφαρμογή της τεχνικής και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ)	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ (ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΙΝΑΚΑ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ)
2019	5.948,87	4.328,18	10.277,05
2020	5.951,70	65.435,09	71.386,79

Στη συνέχεια, έγινε σύγκριση του φορολογητέου εισοδήματος βάσει δήλωσης, του φορολογητέου εισοδήματος βάσει της έμμεσης τεχνικής της ρευστότητας και του φορολογητέου εισοδήματος βάσει των γενικών διατάξεων, προκειμένου να επιλεγεί το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα, όπως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ) (Α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ) (Β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ) (Γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΜΕΓΙΣΤΟ ΜΕΤΑΞΥ Α,Β,Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2019	5.948,87	31.194,83	10.277,05	31.194,83	25.245,96
2020	5.951,70	26.348,78	71.386,79	71.386,79	65.435,09

Με βάση τα ανωτέρω, από τη σύγκριση των εισοδημάτων που προσδιορίστηκαν με τις γενικές διατάξεις και των εισοδημάτων που προσδιορίστηκαν με την χρήση της ανάλυσης ρευστότητας, για το φορολογικό έτος 2019 ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος λήφθηκε το προσδιορισθέν με τις γενικές διατάξεις, ενώ για το φορολογικό έτος 2020 το προσδιορισθέν με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, και εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σύρου οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

- Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο καταλογισμός τεκμαρτής δαπάνης κολυμβητικής δεξαμενής είναι αβάσιμος, διότι: α) υφίσταται συνδρομή λόγων ανωτέρας βίας και άρα μη επιβολής τεκμαρτής δαπάνης, β) η κολυμβητική δεξαμενή αφορά επαγγελματική χρήση και γ) υφίσταται διακοπή υδροδότησης και αχρηστία της πισίνας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 32 και 34 του ν. 4172/2013:

«Άρθρο 30 Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας

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

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

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε.

4. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου αυτού δεν εφαρμόζονται για τον αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και για κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.

Άρθρο 31 Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες

1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

.....
η) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης που προκύπτει για τον κύριο ή κάτοχο αυτής, ορίζεται, ανάλογα με την επιφάνειά της, ανά κλίμακα, σε εκατόν εξήντα (160) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο μέχρι τα εξήντα (60) τετραγωνικά μέτρα και σε τριακόσια είκοσι (320) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο για επιφάνεια άνω των εξήντα (60) τετραγωνικών μέτρων.

Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης τα παραπάνω ποσά διπλασιάζονται.

.....
2. Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά συντρέχουν ιδίως στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι:

α) υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις,

β) είναι φυλακισμένοι,

γ) νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική,

δ) είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας,

ε) συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι αυτοί έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές,

στ) είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους και

ζ) προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική.

Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτές, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Η Φορολογική Διοίκηση ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογούμενου και μειώνει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.

Στις πιο πάνω α' και ε' περιπτώσεις, η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής δαπάνης και της πραγματικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου.

Αν πρόκειται για τους γονείς, η διαφορά αντικειμενικής δαπάνης καταλογίζεται σε εκείνον που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα.

.....

Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

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

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

δ) σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ).

ε)

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.

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, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με τις καταστάσεις διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων κατά την 01/01/2019, την 31/12/2019, την 01/01/2020 και την 31/12/2020, τις οποίες ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, καθώς και τις υποβληθείσες δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης (Ε9) ετών 2019 και 2020, τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη ο προσφεύγων είχε στην κυριότητά του αγροτεμάχιο επιφάνειας 6.250 τ.μ., το οποίο βρίσκεται στη θέση και επί του οποίου δηλώνεται ημιτελές κτίσμα επιφάνειας 150 τ.μ., δεξαμενή κολύμβησης (πισίνα) επιφάνειας 105,33 τ.μ. και αποθήκη επιφάνειας 450 τ.μ., με έτος κατασκευής το 2003. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι προσφεύγων, με εξαίρεση το οικονομικό έτος 2013, δεν είχε συμπεριλάβει την ως άνω δεξαμενή κολύμβησης στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με αποτέλεσμα να μην έχει προσδιοριστεί ορθά το τεκμαρτό και κατ' επέκταση το φορολογητέο εισόδημά του. Ως εκ τούτου, για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 προσδιορίστηκε από τον έλεγχο αντικειμενική δαπάνη για την κολυμβητική δεξαμενή (πισίνα) ποσού 24.105,60 ευρώ, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ΚΦΕ.

Περαιτέρω, το φορολογικό έτος 2020 δηλώθηκε στον κωδικό 787 (Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από τον φόρο) ποσό 1.400 ευρώ, για το οποίο προσκομίσθηκε στον έλεγχο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου από το οικονομικό έτος 2010 έως το φορολογικό έτος 2017, βάσει του οποίου προέκυπτε υπολειπόμενο κεφάλαιο προς ανάλωση ύψους 67.329,54 ευρώ. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ως άνω αναφερόμενη κολυμβητική δεξαμενή (πισίνα) με έτος κατασκευής το 2003, δεν είχε συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος των επικαλούμενων ετών (πλην του οικονομικού έτους 2013) και κατ' επέκταση το τεκμήριο αυτής δεν συμπεριλήφθηκε στον προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών (πλην του οικονομικού έτους 2013). Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε το διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών προς ανάλωση και διαπίστωσε ότι τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2019 δεν υπήρχε η δηλωθείσα ανάλωση, ενώ τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 δεν προκύπτει σχηματισθέν οικογενειακό κεφάλαιο προς ανάλωση και συνεπώς, η ανάλωση ύψους 1.400 ευρώ που δηλώθηκε στο κωδικό 787 της δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 δεν έγινε αποδεκτή.

Τέλος, ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 415 (Ζημιές προηγούμενων ετών από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας) ποσό 51.943,08 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και ποσό 22.744,03 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020, ωστόσο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε δικαίωμα μεταφοράς των ως άνω ζημιών, καθώς το εισόδημά του προσδιορίστηκε με βάση την ετήσια δαπάνη του άρθρου 34 του ΚΦΕ και ως εκ τούτου 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.

Επειδή, ο προσφεύγων αμφισβητεί το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ισχυριζόμενος ότι η σοβαρή ασθένεια της συζύγου του επηρέασε δραματικά τη ζωή του και συντέλεσε στο να είναι το σύνολο της αντικειμενικής δαπάνης μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του. Προς απόδειξη των ισχυρισμών του προσκομίζει μια κάρτα θεραπειών από την Α' ογκολογική κλινική του Ωστόσο, από το εν λόγω δικαιολογητικό δεν τεκμηριώνεται η χρονική περίοδος της νοσηλείας της συζύγου του σε νοσοκομείο ή κλινική, όπως αναφέρεται στην περίπτωση γ' της παρ. 2 του άρθρου 31 του ΚΦΕ, ώστε να εκτιμηθεί από τη φορολογική διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης του προσφεύγοντος.

Επειδή, επιπρόσθετα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν πρέπει στην υπό κρίση περίπτωση να υπολογιστεί τεκμήριο διαβίωσης ούτε φόρος πολυτελούς διαβίωσης, καθώς η δεξαμενή κολύμβησης κατασκευάστηκε προκειμένου να εξυπηρετήσει την επιχειρηματική δραστηριότητα (π.χ. χώρος εκδηλώσεων), το οποίο επιχειρηματικό του σχέδιο δεν προχώρησε λόγω της ασθένειας της συζύγου του, ενώ επικουρικά αναφέρει ότι η πισίνα δε λειτουργεί και δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί, συνεπώς είναι τεχνικά αδρανής και μη λειτουργική και για αυτό το λόγο δεν μπορεί να θεμελιώσει τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε προβάλλει του ίδιους ακριβώς ισχυρισμούς με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο απόψεών του επί του με αριθμ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, τους οποίους ο έλεγχος αναλυτικά και τεκμηριωμένα έχει αντικρούσει στις σελίδες 47 έως 51 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Εν συντομία, αναφέρεται ότι ο προσφεύγων δεν αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω εκμετάλλευσης επιπλωμένων δωματίων ή ξενοδοχείων (προϋπόθεση σύμφωνα με την ΠΟΛ.1076/2015 ώστε η αντικειμενική δαπάνη της δεξαμενής κολύμβησης να μη βαρύνει τον επιχειρηματία) και ουδέποτε δήλωσε σχετική δραστηριότητα στο μητρώο, ώστε να έχει εφαρμογή το επικαλούμενο με αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1107659/21.6.2014 έγγραφο, ενώ δεν προσκομίστηκε πιστοποιητικό καταστροφής ή άλλο έγγραφο από το οποίο να αποδεικνύεται η καταστροφή της με έτος κατασκευής 2003 κολυμβητικής δεξαμενής, όπως ορίζεται στην ΠΟΛ.1076/2015). Αντιθέτως από τον έλεγχο των ορθοφωτογραφιών της εφαρμογής του Κτηματολογίου σε συνδυασμό με εφαρμογή δορυφορικής εικόνας υψηλής ανάλυσης που περιλαμβάνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, διαπιστώνεται ότι η κολυμβητική δεξαμενή υφίσταται τουλάχιστον από το 2008 μέχρι και το 2024. Με βάση όλα τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αχρηστίας της πισίνας λόγω μη υδροδότησής της δεν τεκμηριώνεται και ορθώς η εν λόγω αντικειμενική δαπάνη λήφθηκε υπόψη κατά τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του προσφεύγοντος.

- Ως προς το 2^ο και 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Ο προσφεύγων, όπως και ενώπιον του ελέγχου, ισχυρίζεται ότι η απόρριψη της ανάλωσης για το ποσό των 1.400 ευρώ στο φορολογικό έτος 2020 στηρίζεται σε τυπολατρική και υπερβολική ερμηνεία, η οποία δεν ανταποκρίνεται στη λειτουργία του θεσμού της ανάλωσης κεφαλαίου, καθώς η δήλωση της δεξαμενής κολύμβησης μόνο στο έτος 2013 δε μεταβάλλει την ορθότητα του συνολικού ποσού υπολειπόμενου κεφαλαίου, αφού ούτε προέκυψε τεκμαρτή διαφορά στα έτη αυτά, ούτε χρησιμοποιήθηκε η δεξαμενή, όπως ήδη τεκμηριώνεται με τον 1ο λόγο ισχυρισμό του. Πέραν των ανωτέρω, η Φορολογική Αρχή κατά τη σύνταξη του Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου (οικογενειακού εισοδήματος) υπέπεσε σε μεθοδολογική ανακρίβεια στον τρόπο υπολογισμού των φορολογητέων εισοδημάτων από ενοίκια, καθώς το φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ενοίκια) για τα έτη 2009–2020 δεν έχει ληφθεί όπως αναγράφεται στην αντίστοιχη δήλωση Ε1 και στο εκκαθαριστικό σημείωμα, αλλά μετά την τεχνική αφαίρεση ποσοστού 5%. Ομοίως, ως προς τη μη αναγνώριση της ζημιάς προηγούμενων ετών ύψους 51.943,08 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και 22.744,03 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν τεκμηριώνεται πώς και γιατί συνδέεται η ύπαρξη της δεξαμενής με την απόρριψη των ζημιών, ούτε αιτιολογείται σε ποιες διατάξεις ερείδεται η απόρριψη αυτών, αναφέροντας και πάλι ότι η δεξαμενή δεν τελεί υπό χρήση για κατοικία, αλλά εντός επαγγελματικού ακινήτου – γεγονός που δε θεμελιώνει τεκμαρτό εισόδημα για προσωπική χρήση.

Επειδή στην ΠΟΛ. 1076/2015 διευκρινίζονται τα εξής:

«Άρθρο 34

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

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.

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

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.

.....
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.

.....»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω και όσων αναφέρθηκαν επί του 1^{ου} ισχυρισμού του προσφεύγοντος, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη της δεξαμενής κολύμβησης επιφάνειας 105,33 τ.μ. πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του προσφεύγοντος (φορολογικών ετών 2019 και 2020), της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών (από διαχειριστικό έτος 2008 έως φορολογικό έτος 2020), αλλά και της μεταφερόμενης ζημιάς. Ως εκ τούτου, από τη στιγμή που ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις και δε συμπεριέλαβε την αντικειμενική δαπάνη δεξαμενής κολύμβησης στις δηλώσεις εισοδήματος των ελεγχόμενων και των προηγούμενων ετών, ορθά ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε το τεκμαρτό εισόδημα και την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 31 και 34 του ΚΦΕ, και διαπίστωσε ότι για το φορολογικό έτος 2020 δεν προκύπτει σχηματισθέν οικογενειακό κεφάλαιο προς ανάλωση. Αναφορικά με το εισόδημα από ακίνητη περιουσία που λήφθηκε υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κεφαλαίου προς ανάλωση, σύμφωνα με το άρθρο

34 του ΚΦΕ κατά τον προσδιορισμό του κεφαλαίου προς ανάλωση λαμβάνονται υπόψη τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί και ως εκ τούτου ορθά ο έλεγχος έλαβε υπόψη το ποσό εισοδήματος που προκύπτει βάσει των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρων, διότι αυτό είναι το πραγματικό εισόδημα που φορολογείται.

Περαιτέρω, ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τα ποσά που δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα στον κωδικό 415 (Ζημιές προηγούμενων ετών από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας) ύψους 51.943,08 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και 22.744,03 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020, καθώς διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε δικαίωμα μεταφοράς των ως άνω ζημιών, διότι το εισόδημά του για το φορολογικό έτος 2019 προσδιορίστηκε με βάση την ετήσια δαπάνη του άρθρου 34 του ΚΦΕ και ως εκ τούτου, όπως ορίζεται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 34 του ΚΦΕ και τη διευκρινιστική ΠΟΛ.1076/20015, 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.

- Ως προς τον 4ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση, στο πλαίσιο του ελέγχου του προσφεύγοντος με βάση τις γενικές διατάξεις διενεργήθηκε λήψη και επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων του, βάσει των οποίων διαπιστώθηκαν:

α) περιπτώσεις καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, λόγω είσπραξης με τερματικό POS, οι οποίες παρουσιάζονται αναλυτικά στις σελίδες 7 έως 17 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Οι εισπράξεις μέσω τερματικού POS ανέρχονται σε 58.227,17 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και σε 52.425,75 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020.

β) περιπτώσεις καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος από χονδρική πώληση εμπορευμάτων, όπως παρουσιάζονται στις σελίδες 18 και 19 της οικείας έκθεσης ελέγχου, τις οποίες ο έλεγχος κατάφερε να συσχετίσει με εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, οι οποίες ανέρχονται σε 29.986,08 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και 16.818,38 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020.

γ) περιπτώσεις επώνυμων και ανώνυμων πρωτογενών καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, για τις οποίες δεν προέκυψε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους. Για τα ποσά αυτά κοινοποιήθηκε ψηφιακά το αριθμ. πρωτ. (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, με το οποίο ζητήθηκαν στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσης των ποσών αυτών, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή ότι απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη. Ο προσφεύγων απάντησε στο ανωτέρω αίτημα παροχής πληροφοριών με το αριθμ. πρωτ. έγγραφο. Ο έλεγχος λαμβάνοντας τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του και αποδεχόμενος τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος στο σύνολό τους, διαπίστωσε ότι βάσει των εν λόγω περιπτώσεων καταθέσεων προκύπτουν έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα ύψους 96.583,38 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και ύψους 90.442,76 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020. Οι εν λόγω πιστώσεις, καθώς και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ως προς τις πιστώσεις αυτές παρουσιάζονται αναλυτικά στις σελίδες 20 έως 27 της οικείας έκθεσης ελέγχου,

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος αθροίζοντας τις ανωτέρω τρεις περιπτώσεις καταθέσεων, από τη λήψη και επεξεργασία του συνόλου των τραπεζικών δεδομένων ετών 2019 και 2020,

διαπίστωσε περιπτώσεις επώνυμων και ανώνυμων πρωτογενών καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος οι οποίες αφορούν έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2019 που ανέρχονται σε 184.796,63 ευρώ (καθαρή αξία 149.029,54 ευρώ πλέον ΦΠΑ 35.767,09 ευρώ) και έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2020 που ανέρχονται σε 159.686,89 ευρώ (καθαρή αξία 128.779,75 ευρώ πλέον ΦΠΑ 30.907,14 ευρώ).

Ο έλεγχος στη συνέχεια συνέκρινε τα ποσά αυτά με τα δηλωθέντα φορολογητέα έσοδα κάθε έτους. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις ο προσφεύγων δήλωσε φορολογητέα έσοδα από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών ύψους 154.174,15 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και φορολογητέα έσοδα από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών ύψους 103.024,71 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020. Βάσει των ανωτέρω, προέκυψε για το φορολογικό έτος 2020 αποκρυβείσα ύλη καθαρής αξίας 25.755,04 ευρώ (=128.779,75-103.024,71) πλέον ΦΠΑ 6.181,20 ευρώ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την εξεύρεση μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, ο έλεγχος έπρεπε να ακολουθήσει νομοθετικά κατοχυρωμένες διατάξεις περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ωστόσο στο πλαίσιο του ελέγχου το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και σε κάθε περίπτωση πριν την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου προηγείται ο έλεγχος βάσει των γενικών διατάξεων. Εν προκειμένω διενεργήθηκε αρχικά έλεγχος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις και εν συνεχεία έλεγχος με βάση την έμμεση τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας κατόπιν της με αριθμ. απόφασης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου. Προσδιορίσθηκε τελικώς για το φορολογικό έτος 2019 το φορολογητέο εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων και συγκεκριμένα προσδιορίστηκε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων λόγω αντικειμενικών δαπανών, ενώ για το φορολογικό έτος 2020 το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίσθηκε βάσει της έμμεσης τεχνικής και η διαπιστωθείσα διαφορά αποτέλεσε εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ.

Ο προσφεύγων επικαλείται ότι κατά την διερεύνηση των τραπεζικών πιστώσεων στο πλαίσιο ελέγχου με τις γενικές διατάξεις θα έπρεπε να εξαιρεθούν τραπεζικές πιστώσεις κάτω των 1.500,00 ευρώ (σελ. 45-47 ενδικοφανούς προσφυγής) και μετά να προσδιοριστούν τυχόν διαφορές. Ωστόσο αφενός από την επισκόπηση των τραπεζικών πιστώσεων δεν προκύπτει ότι τα ποσά κάτω των 1.500,00 ευρώ είναι μη σημαντικά σε σχέση με την φορολογική εικόνα του προσφεύγοντος αφετέρου και σε κάθε περίπτωση οι τραπεζικές πιστώσεις (όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 18-32 της οικείας έκθεσης ελέγχου) αφορούν την επιχειρηματική του δραστηριότητα (ονομαστικές καταθέσεις, POS, μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων), όπως άλλωστε το εν λόγω δήλωσε και ο ίδιος ο προσφεύγων, και συνεπώς θα πρέπει να ληφθούν υπόψη στο σύνολό τους προκειμένου να συγκριθούν με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης. Στο πλαίσιο αυτό του ελέγχου βάσει των γενικών διατάξεων διαπιστώθηκε αποκρυβείσα ύλη ύψους 25.755,04 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 6.181,20 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020, διαφορά η οποία προσαύξησε τις φορολογητέες εκροές στο ΦΠΑ. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μικρές περιοδικές καταθέσεις ποσών μέχρι 1.500 ευρώ δεν μπορούν να καταλογιστούν φορολογικά ως τεκμήρια απόκρυψης εισοδήματος, απορρίπτεται ως αβάσιμος, ενώ και οι επικαλούμενες από την πλευρά του προσφεύγοντος διατάξεις του ΚΦΔ και των ΠΟΛ.1050/2014, ΠΟΛ.1270/2013 και ΠΟΛ.1259/2014 αφενός δεν αναφέρουν κανένα περιορισμό ως προς τα ποσά που αποτελούν αντικείμενο ελέγχου και σχετικής διερεύνησης, αφετέρου αφορούν τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και όχι τον έλεγχο με

τις γενικές διατάξεις στο πλαίσιο του οποίου διαπιστώθηκαν από τραπεζικές πιστώσεις μη δηλωθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 25.755,04 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 6.181,20 ευρώ. Ο προσφεύγων εξακολουθεί με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή να ισχυρίζεται ότι οι τραπεζικές του καταθέσεις αποτελούν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του, ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός του προβάλλεται χωρίς να αιτιολογείται, καθώς τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα υπολείπονταν των τραπεζικών καταθέσεων που αφορούσαν εισπράξεις εσόδων από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών.

- Ως προς τον 5ο - 7ο και 9ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται τη μη πλήρωση των προϋποθέσεων εφαρμογής των έμμεσων, την ύπαρξη μετρητών καθώς και την εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών λόγω μη λήψης των μετρητών.

Επειδή, οι ίδιοι ακριβώς ισχυρισμοί είχαν προβληθεί από τον προσφεύγοντα με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο απόψεων επί του με αριθμ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου τους οποίους ο έλεγχος αναλυτικά και τεκμηριωμένα έχει αντικρούσει στις σελίδες 55 έως 61 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Συνοπτικά αναφέρεται ότι για τον προσφεύγοντα πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ περί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών για τα υπό κρίση έτη, καθότι οι οικογενειακές προσωπικές δαπάνες δεν καλύπτονται από τα οικογενειακά δηλωθέντα εισοδήματα, ενώ για το φορολογικό έτος 2020 στο πλαίσιο ελέγχου με τις γενικές διατάξεις των τραπεζικών πιστώσεων διαπιστώθηκαν μη δηλωθέντα έσοδα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα. Περαιτέρω ως προς την ύπαρξη μετρητών στο τέλος της 31/12/2018, όπως αναλύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, δεν υφίσταται μη αναλωθέν οικογενειακό πραγματικό κεφάλαιο από τα δεδομένα του πίνακα της σελίδας 60 και ειδικότερα από τα αναφερόμενα στην σελίδα 61 της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει αρνητικό υπόλοιπο, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό αυτό οι δηλωθείσες ζημιές του προσφεύγοντος για τα έτη 2011-2017.

- Ως προς τον 8ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία από τα οποία προέκυψαν ισχυρές ενδείξεις ότι τα ποσά που καταχωρήθηκαν στον κωδικό 049 ύψους 97.103,24 ευρώ και 97.484,86 ευρώ των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντιστοίχως αφορούσαν επαγγελματικές δαπάνες. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος αποδέχθηκε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι τα ποσά αυτά που αναγράφονταν στο κωδικό 049 των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος, φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντιστοίχως, αφορούσαν επαγγελματικές δαπάνες και όχι προσωπικές. Βάσει αυτού επανεξετάστηκε η συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου, καθώς επίσης επαναπροσδιορίστηκε το αποτέλεσμα του ελέγχου με βάση την έμμεση τεχνική ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η ελεγκτική αρχή έλαβε υπόψη εσφαλμένα ποσά αλυσιτελώς προβάλλεται.

- Ως προς τον 10^ο έως και 14^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται παραβίαση ουσιώδους τύπου ελεγκτικής διαδικασίας, καθότι πραγματοποιήθηκε πλήρης αντί μερικός έλεγχος, ο έλεγχος δεν έγινε στην έδρα της επιχείρησης, έγινε υπέρβαση της διάρκειας του ελέγχου και δε χορηγήθηκε αποδεικτικό παραλαβής εγγράφων. Τέλος επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης και ειδικότερα ζητά την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του.

Επειδή, οι ίδιοι ακριβώς ισχυρισμοί είχαν προβληθεί από τον προσφεύγοντα με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο απόψεων επί του με αριθμ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου τους οποίους ο έλεγχος αναλυτικά και τεκμηριωμένα έχει αντικρούσει στις σελίδες 65 έως 67 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Συνοπτικά αναφέρεται ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες και κατόπιν έκδοσης της με αριθμ..... εντολής ελέγχου, και ολοκληρώθηκε εντός του προβλεπόμενου χρόνου που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, ν.4987/2022 (νυν άρθρο 37 του νέου ΚΦΔ ν. 5104/2024) και στο πλαίσιο αυτού ζητήθηκαν σε αντίγραφα τα λογιστικά του αρχεία χωρίς να προκύπτει καμία παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ΚΦΔ. Εκ των ανωτέρω δε διαπιστώνεται καμία περίπτωση παραβίασης ουσιώδους τύπου διαδικασίας και οι σχετικοί ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Για το φορολογικό έτος 2020 διαπιστώθηκε διαφορά μη δηλωθέντων εσόδων στο πλαίσιο ελέγχου των τραπεζικών πιστώσεων με τις γενικές διατάξεις και δεν προσδιορίστηκαν διαφορές ακαθαρίστων εσόδων με έμμεσο τρόπο προσδιορισμού και ως εκ τούτου η επίκληση εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης και ειδικότερα της εφαρμογής της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του απορρίπτεται ως αβάσιμη.

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

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

Επειδή, ο προσφεύγων, ως έχων το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ, δεν προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κανένα νέο στοιχείο που να ανατρέπει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των υπ' αριθμ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2019 και 2020 αντίστοιχα.

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

Α) Φορολογικό έτος 2019

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	5.948,87	31.194,83	31.194,83	25.245,96
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	807,97	6.729,30	6.729,30	5.921,33
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ			2.960,67	2.960,67	2.960,67
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			753,66	753,66	753,66
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης			3.133,73	3.133,73	3.133,73
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		2.057,97	14.827,36	14.827,36	12.769,39

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

Β) Φορολογικό έτος 2020

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	5.951,70	71.386,79	71.386,79	65.435,09
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	837,99	22.431,57	22.431,57	21.593,58
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ			10.796,79	10.796,79	10.796,79
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης			1.133,73	1.133,73	1.133,73
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		2.087,99	37.612,09	37.612,09	35.524,10

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.