



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/05/2023

Αριθμός απόφασης: 450

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Email: ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
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*».

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου κατά των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

- Β) με αριθμό Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- Γ) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού **124,26€**.
- Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 45.398,35 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 22.699,18 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 9.732,37 €, ήτοι σύνολο φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή **77.829,90 €**.
- Με την με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **250,00 €** διότι δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό πρωτ. «Επιστολή προς τον φορολογούμενο» του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας, βάσει των διατάξεων των περ. 1δ' και 2γ' του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις εδράζονται στις από Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Επιβολής Προστίμων Κ.Φ.Δ., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, δυνάμει της με αριθμό Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Η ως άνω εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα, η οποία ασκεί νομικές υπηρεσίες (δικηγόρου) και τηρεί απλογραφικά λογιστικά αρχεία, εκδόθηκε λόγω αντικατάστασης της με αρ. εντολής της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, λόγω λήξης της διάρκειας του ελέγχου της εν λόγω υπόθεσης και κατόπιν μεταφοράς της ελεγκτικής αρμοδιότητας στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο έλεγχος με την με αριθμό πρωτ. πρόσκληση του άρθρου 14 Ν-4174/2013 (και ήδη ν.4987/22), ζήτησε από την προσφεύγουσα την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων καθώς και:

- Να αποδείξει την αιτία και την προέλευση των χρηματικών ποσών που χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη των ζημιών από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 39.934,52€ και 38.564,38€ που δηλώθηκαν στις φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2016 και 2017 και να αιτιολογήσει τον τρόπο χρηματοδότησης της επιχείρησής της προσκομίζοντας κάθε στοιχείο τεκμηρίωσης.
- Να αιτιολογήσει τις καταθέσεις που διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, μετά από άρση απορρήτου και επεξεργασία δεδομένων και να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς την αιτιολογία και την προέλευση τους προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.
- Να προσδιορίσει την αιτία και την προέλευση του χρηματικού ποσού με το οποίο η προσφεύγουσα αγόρασε με το με αριθμό συμβόλαιο αγοραπωλησίας α)οριζόντια ιδιοκτησία (μεζονέτα) συνολικής επιφάνειας 204,59 τ.μ. (αποτελούμενη από υπόγειο 73,12τμ, ισόγειο 64,34τμ, όροφο 67,13τμ.) με αποκλειστική χρήση ακάλυπτης επιφανείας οικοπέδου 117,65τμ και β) πάρκινγκ υπογείου 11,25τμ στο Δήμο Ελληνικού επί της οδού 31^{ης} αρ.1 συνολικής αντικειμενικής αξίας 263.469,08€ έναντι τιμήματος 200.000€, λόγω του γεγονότος ότι το χρηματικό ποσό καταβλήθηκε σε μετρητά (όπως αναγράφεται στο σχετικό συμβόλαιο) και δεν προήλθε από αντίστοιχη ανάληψη λογαριασμού κατά τα ελεγχόμενα έτη, προσκομίζοντας και τυχόν σχετικά έγγραφα.

Το τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων καθώς και τα φορολογικά παραστατικά για τα ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017 προσκομίστηκαν στον έλεγχο, για την παραλαβή των οποίων υπογράφηκε το με αρ..... πρακτικό συνάντησης.

Λόγω της μη παροχής εξηγήσεων και διευκρινίσεων σχετικά με τα λοιπά ερωτήματα της ως άνω πρόσκλησης, επιδόθηκε στην ελεγχόμενη την 25/11/2022 στην επαγγελματική της έδρα η με αρ. πρωτ. «Επιστολή προς το Φορολογούμενο» με συνημμένα τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης -Μεταβολές -Υποχρεώσεις» προκειμένου να συμπληρωθούν από την ελεγχόμενη τα ζητηθέντα στοιχεία και να χρησιμοποιηθούν για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση έμμεσες τεχνικές έλεγχου του άρθρου 28 του ν.4172/13.

Η προσφεύγουσα απέστειλε ηλεκτρονικά το με αρ. πρωτ. υπόμνημα, με το οποίο έθεσε διευκρινίσεις σχετικά με τις κινήσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις καθώς και με την απόκτηση του ως άνω ακινήτου.

Από την αιτιολόγηση των πιστώσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, ο έλεγχος έκρινε ως μη αιτιολογημένες, για το φορολογικό έτος 2016 την πίστωση ποσού 379,52 € και για το φορολογικό έτος 2017 τις πιστώσεις ποσού 26.150,00 €.

Όσον αφορά τις δαπάνες χρηματοδότησης των ζημιών της επαγγελματικής της δραστηριότητας η προσφεύγουσα με το υπ' αρ. πρωτ. υπόμνημά της ανέφερε ότι χρησιμοποιήθηκαν χρηματικά ποσά παρελθόντων χρήσεων που προκύπτουν και από τις

φορολογικές μου δηλώσεις. Επικουρικά κατέθεσε πίνακα επίκλησης κεφαλαίων που προκύπτουν από τις χρήσεις 2003 έως και τη χρήση 2017.

Όσον αφορά την απόκτηση του ακινήτου η ελεγχόμενη στο υπ' αρ. πρωτ. υπόμνημά της ανέφερε τα εξής:

«Για την δαπάνη αγοράς του ακινήτου με αριθμό συμβολαίου της αντικειμενικής αξίας 263.469,08 €, πραγματικού τιμήματος 200.000,00 € καταβλήθηκε σε μετρητά το ποσό των 203.328,93 €. Το ποσό αναγράφεται και στη φορολογική μου δήλωση Ε1 της χρήσης 2017 κωδικός 735. Τα χρήματα για τη δαπάνη αυτή καταβλήθηκαν σε μετρητά τα οποία διατηρούσα εκτός τραπεζικού συστήματος και προέρχονται από την εργασία μου και δικαιολογούνται σύμφωνα με τον πίνακα απομένον καθαρό φορολογικό εισόδημα των χρήσεων 2003 έως και το 2017 που συνοδεύει το παρόν. Επίσης οφείλω να αναφέρω ότι η εξόφληση αγοράς του ακινήτου με μετρητά που δεν προκύπτουν από αναλήψεις που έγιναν από τραπεζικούς λογαριασμούς μου δεν οδηγούν στη λογική και στη θέση ενδεχομένως της προσάυξησης περιουσίας μου. Το ίδιο θα ίσχυε και στην περίπτωση που προερχόταν από αναλήψεις από τους τραπεζικούς μου λογαριασμούς. Θα έπρεπε δηλαδή να κάνω επίκληση των δηλωθέντων και φορολογηθέντων εισοδημάτων προγενεστέρων χρήσεων 2003 έως 2007 για την προέλευση αυτών των χρημάτων που θα βρισκόταν εντός του τραπεζικού συστήματος. Το αυτό λοιπόν επικαλούμαι και για την εξόφληση της αγοράς με μετρητά του ακινήτου. Μετρητά που διατηρούσα εκτός του τραπεζικού συστήματος έχοντας υπόψιν το δικαίωμα μου να διατηρώ και φυλάσσω χρήματα εκτός του τραπεζικού συστήματος τα οποία βεβαίως να δικαιολογούνται με βάση τα δηλωθέντα και φορολογηθέντα προγενέστερα εισοδήματα μου. Τέλος αναφέρω πως κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ε1 της χρήσης 2017 το μηχανογραφικό σύστημα (taxis net) του υπουργείου οικονομικών δέχθηκε την επίκληση μου για ανάλωση Κεφαλαίου προκειμένου να δικαιολογηθεί η αγορά του ακινήτου. Το παραπάνω σημαίνει πως υπήρχε το συγκεκριμένο ποσό προκειμένου να δικαιολογηθεί η αγορά. Σε διαφορετική περίπτωση το ίδιο μηχανογραφικό σύστημα θα φορολογούσε την αγορά του ακινήτου σαν ποσά που καταβλήθηκαν χωρίς να δικαιολογούνται»

Από τον πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 2 περ. ζ' Ν. 2238/1994 και του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ' Ν. 4172/2013, ετών 2004 – 2017, που προσκόμισε η προσφεύγουσα προκύπτει συνολικό σχηματισθέν κεφάλαιο ύψους 255.261,89 €.

Ο έλεγχος συνέταξε πίνακα υπολογισμού του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών βάσει της ΠΟΛ 1270/2013, συνυπολογίζοντας ατομικά εισοδήματα της προσφεύγουσας από όλες τις πηγές και αφαιρώντας από τα καθαρά φορολογηθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή απαλλάσσονται του φόρου, (όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το έτος 1998 έως 2015) τις πραγματικές δαπάνες για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές), όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από λοιπά στοιχεία που διαθέτει η φορολογική αρχή (ΠΟΛ 1033/2014).

Από τον πίνακα αυτό προέκυψε πραγματικό σχηματισθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών έως 31/12/2015 ύψους 151.779,08 €.

Διαπιστώθηκαν συνεπώς οι εξής διαφορές εισοδήματος κατά το φορολογικό έτος 2017:

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ ΕΩΣ 31/12/2015	151.779,08 €
--	--------------

ΜΕΙΟΝ: ΠΟΣΟ ΑΓΟΡΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΣΤΟ ΕΤΟΣ 2017	203.328,93 €
ΜΕΙΟΝ: ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΣΤΟ ΕΤΟΣ 2017	24.500,00 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΟΥΣ 2017	-76.049,85 €

Ο έλεγχος έκρινε τα ποσά των 379,52 € για το φορολογικό έτος 2016 και 76.049,85 € για το φορολογικό έτος 2017 αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, που δεν έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από τον φόρο και προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και θεωρούνται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα το οποίο φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 29 του ν.4172/13.

Λαμβάνοντας υπόψη την ανωτέρω διαπίστωση και τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ο έλεγχος εισηγήθηκε τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής «Ανάλυσης Ρευστότητας», η οποία εγκρίθηκε με την από Απόφαση του αρμόδιου Προϊστάμενου.

Για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής ελέγχου, δημιουργήθηκε ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, ήτοι τις «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και τις «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», ως κάτωθι:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 2016	ΧΡΗΣΗ 2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 2016	ΧΡΗΣΗ 2017
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογ/σμών στην έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.994,30	724,63	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογ/σμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	724,62	303,67
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά	151.779,08	102.613,92	2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου. (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ διπλογραφικά του ΚΦΑΣ .	102.613,92	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις			3.Εισφορές σε Λογ/σμούς επιχείρησης		
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	15.511,65	11.619,62	4.Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές			5.Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών		203.328,93
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές Κλπ.)	6.000,00	6.000,00	6.Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας		
7.Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	57.553,00	48.085,55
8.Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π.			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων		0,00

9.Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	6,51		9.Ποσά για ασφαλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες		0,00
10.Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών			10.Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής		0,00
11.Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων			11.Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	14.400,00	6.810,78
12.Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών	0,00	0,00	12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00	13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		
ΣΥΝΟΛΟ	175.291,54	120.958,17	ΣΥΝΟΛΟ	175.291,54	258.528,93

• **Σημειώνεται ότι:**

- Τα διαθέσιμα μετρητά αρχής του πρώτου ελεγχόμενου έτους 2016 ελήφθησαν όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο και αναλύθηκε παραπάνω, λόγω του γεγονότος ότι δεν μπορούν να υπερβαίνουν τα διαθέσιμα πραγματικά φορολογηθέντα εισοδήματα. Περαιτέρω, τα διαθέσιμα μετρητά στο τέλος του πρώτου έτους 2016 εμφανίζονται μειωμένα κατά 49.165,19€ (151.779,08€ - 102.613,92€) λόγω του γεγονότος ότι το ποσό αυτό χρησιμοποιήθηκε για την κάλυψη της διαφοράς μεταξύ των εσόδων και των αναλώσεων - δαπανών του έτους 2016.

Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες έχουν ληφθεί από τα βιβλία εσόδων εξόδων της ατομικής επιχείρησης, χωρίς να υπολογιστούν οι αποσβέσεις χρήσης.

Στο πεδίο «ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)» του έτους 2016 έχουν συμπεριληφθεί τα δηλωθέντα ενοίκια από τον αντίστοιχο κωδικό της δήλωσης Ε1, ενώ στο αντίστοιχο πεδίο του έτους 2017 συμπεριλήφθηκαν οι δαπάνες του κωδικού 049 της δήλωσης Ε1.

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 2016	ΧΡΗΣΗ 2017
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων	175.291,54	120.958,17
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	175.291,54	258.528,93
Υπόλοιπο	0,00	-137.570,76

Ύστερα από τα ως άνω εκτεθέντα, ο έλεγχος προχώρησε στη σύγκριση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος που προέκυψε από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις και αυτού που προέκυψε με την εφαρμογή της Έμμεσης Τεχνικής Ελέγχου – Ανάλυση Ρευστότητας, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ.1050/17-02-2014 περί των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου.

Κατόπιν της ανωτέρω σύγκρισης, ο παρών έλεγχος έλαβε υπόψη του ως τελικό φορολογητέο εισόδημα το μεγαλύτερο, ήτοι:

Για το φορολογικό έτος 2016 το εισόδημα που προέκυψε με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων και για το φορολογικό έτος 2017 το εισόδημα που προέκυψε με την εφαρμογή της Έμμεσης Τεχνικής - Ανάλυση Ρευστότητας, όπως αποτυπώνονται στον ακόλουθο πίνακα:

Φορολογικό έτος 2016

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΓΙΣΤΟ
Από εμπορική δραστηριότητα	-39.934,52	379,52	-39.934,52	379,52
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	6,52	6,52	6,52	6,52
Συνολικό εισόδημα	6,52	386,04	6,52	386,04

Φορολογικό έτος 2017

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΓΙΣΤΟ
Από εμπορική δραστηριότητα	-38.564,38	76.049,85	137.570,76	137.570,76
Μερίσματα-Τόκοι- Δικαιώματα	0,03	0,03	0,03	0,03
Συνολικό εισόδημα	0,03	76.049,88	137.570,79	137.570,79

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένος και κατά παράβαση των κείμενων διατάξεων και των διευκρινιστικών εγκυκλίων προσδιορισμός του ύψους του μη αναλωθέντος κεφαλαίου
2. Πλημμελής κοινοποίηση των οριστικών πράξεων μετά των σχετικών εκθέσεων ελέγχου

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο - Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του ύψους του μη αναλωθέντος κεφαλαίου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013:

«2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την

κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4987/2022:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1270/2013, με θέμα «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου»:

«Με την Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, η οποία δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ. 1136/Β/10-5-2013 και 1199/Β/16-5-2013, ορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, της καθαρής θέσης του φορολογούμενου και των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 67Β του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε), στη διαδικασία του τακτικού φορολογικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τις λοιπές ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/4.7.2013.

1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method)

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.

2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).

3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).

4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.

5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:

- μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
- εισόδημα από κινητές αξίες
- εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.

6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.

7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/ οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυση ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυση ρευστότητας του φορολογουμένου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους..Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013:

«2. Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Το εισόδημα που αποκτάται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους από 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 από 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.

β) Η διατροφή που λαμβάνει ο/η δικαιούχος, σύμφωνα με δικαστική απόφαση ή συμβολαιογραφική πράξη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ.2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013:

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017 με θέμα “Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας”:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούτως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω

πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).»

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015, με θέμα "Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας":

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία

των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου ο έλεγχος πρέπει να συνυπολογίσει επιπλέον και το ποσό της διατροφής που λάμβανε για τα ανήλικα τέκνα της από τον πρώην σύζυγό της από 01/01/2007-31/12/2015, και το οποίο ανερχόταν στο συνολικό ποσό των 50.000,00 € .

Προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει:

1. Αντίγραφο των με αριθμό Πρακτικών του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, σύμφωνα με το οποίο περιορίζεται η διατροφή στο ποσό των 400€, για τα δύο ανήλικα τέκνα, για το χρονικό διάστημα από 23/1/2007 έως 19/7/2009 (σχετικό 1).

2. Αντίγραφο του από Ιδιωτικού Συμφωνητικού Λύσεως Γάμου με ρύθμιση επιμέλειας και διατροφής ανηλίκων τεκνών, μεταξύ της προσφεύγουσας και του πρώην συζύγου της (σχετικό 1).

3. Αντίγραφο της Κατάστασης Αναλυτικής Κίνησης του με αρ. καταθετικού λογαριασμού της Εθνικής Τράπεζας (κωδ. Κατάστασης:), για το χρονικό διάστημα από 02/08/2017 έως 31/12/2015 (σχετικό 2).

Επειδή, από την ανωτέρω Κατάσταση Αναλυτικής Κίνησης του με αρ. καταθετικού λογαριασμού της προσφεύγουσας (σχετικό 2) – την οποία προσκομίζει για πρώτη φορά η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή - προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν οι κάτωθι καταθέσεις ως διατροφή των δύο ανηλίκων τέκνων της:

ΕΤΗ	ΜΗΝΙΑΙΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ
2007	5 * 400,00	2.000,00
2008	12 * 400,00	4.800,00
2009	6 * 400,00 και 6 * 500,00	5.400,00
2010	12 * 500,00	6.000,00
2011	12 * 500,00	6.000,00
2012	12 * 500,00	6.000,00
2013	12 * 500,00	6.000,00
2014	12 * 500,00	6.000,00
2015	10 * 500,00	5.000,00
		47.200,00

Επειδή, όπως προκύπτει από την από οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 13 και 16), οι αντίστοιχες καταθέσεις, στον ίδιο τραπεζικό λογαριασμό, με ποσό εκάστης 500,00 € και αιτιολογία το επώνυμο του πρώην συζύγου της προσφεύγουσας,

έχουν γίνει δεκτές από τον έλεγχο ως πιστώσεις που αφορούν διατροφή παιδιών (συνολικού ύψους 6.000,00 € για κάθε ένα από τα φορολογικά έτη 2016 και 2017).

Επειδή, η προσφεύγουσα όφειλε να έχει δηλώσει τα ανωτέρω ποσά στον κωδικό 659 των φορολογικών της δηλώσεων σε κάθε ένα έτος, όπως αντιστοιχούν. Επειδή ωστόσο, η διατροφή που λαμβάνει ο/η δικαιούχος, σύμφωνα με δικαστική απόφαση ή συμβολαιογραφική πράξη αποτελεί απαλλασσόμενο εισόδημα της φορολογίας εισοδήματος βάσει των διατάξεων της περ. 2β' του άρθρου 14 του ν.4172/2013. Συνεπώς η παράλειψη της δήλωσης του επίμαχου εισοδήματος από την προσφεύγουσα δεν επηρέασε τη διαμόρφωση της φορολογικής της υποχρέωσης.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει η κατάθεση ποσού 47.200,00 € στον με αριθμό καταθετικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, στα έτη 2007 έως 2015, ως διατροφή ανήλικων τέκνων παρεχόμενη από τον πρώην σύζυγό της.

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ, η αρχή της χρηστής διοίκησης ορίζεται ως η άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, δηλαδή με τρόπο σύμφωνο με τα χρηστά ήθη.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου αποδεικνύεται η είσπραξη του εν λόγω εισοδήματος από την προσφεύγουσα ως διατροφή ανήλικων τέκνων, το οποίο είχε την υποχρέωση να συμπεριλάβει ως απαλλασσόμενο εισόδημα στις φορολογικές της δηλώσεις. Επειδή, αυτή η παράλειψή της δεν προκάλεσε καμία αλλαγή στις φορολογικές της υποχρεώσεις και με βάση την αρχή της χρηστής διοίκησης, ο ισχυρισμός της για τον συνυπολογισμό του εν λόγω ποσού (47.200,00 €) στον σχηματισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών πρέπει να γίνει δεκτός.

Κατόπιν των ανωτέρω, το πραγματικό σχηματισθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών, στις 31/12/2015 διαμορφώνεται στο ύψος των 198.979,08 € (151.779,08 € + 47.200,00 €).

Επειδή, τα διαθέσιμα μετρητά της προσφεύγουσας την 01/01/2016 είναι 198.979,08 €, σύμφωνα με τον ανωτέρω πίνακα «Ανάλυσης Ρευστότητας» και βάσει των αναλώσεων της, τα διαθέσιμα μετρητά την 01/01/2017 διαμορφώνονται στο ποσό των 149.813,92 €.

Συνεπώς το σύνολο των Πηγών κεφαλαίων / εσόδων έτους 2017 είναι 168.158,14 έναντι του συνόλου των Αναλώσεων κεφαλαίων / εσόδων ύψους 258.528,93 €.

Άρα, το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας βάσει της έμμεσης τεχνικής της «Ανάλυσης Ρευστότητας», για το φορολογικό έτος 2017 διαμορφώνεται στο ποσό των 90.370,79 € (258.528,93 - 168.158,14).

Ως προς τον 2ο προβαλλόμενο λόγο - Πλημμελής κοινοποίηση των οριστικών πράξεων μετά των σχετικών εκθέσεων ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν πλημμελώς και πρέπει να ακυρωθούν λόγω τυπικής πλημμέλειας διότι επιδόθηκαν στο πρόσωπό της με την διαδικασία που ορίζεται στην περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ, η οποία ωστόσο επιλέγεται εάν δεν είναι δυνατή η διενέργεια ηλεκτρονικής κοινοποίησης ή κοινοποίησης με συστημένη επιστολή.

Επειδή, η επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στην προσφεύγουσα, πραγματοποιήθηκε σύννομα στις 29/12/2022 στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση επαγγελματικής της εγκατάστασης και εκδόθηκε η από Έκθεση Επίδοσης κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 44 του ν.2717/1999 και του άρθρου 56 του ίδιου νόμου. (π.χ. αναγραφή ημερομηνίας και ώρας επίδοσης, ονοματεπώνυμο και ιδιότητα του διενεργούντα την πράξη, προσδιορισμό των επιδοτέων εγγράφων και των προσώπων που αφορούν κ.λπ.).

Επειδή, με τη διενεργηθείσα κοινοποίηση με επίδοση, η οποία επιλέχθηκε προκειμένου να διασφαλιστεί η έγκαιρη και πραγματική παραλαβή των πράξεων, δεν προκλήθηκε βλάβη στην προσφεύγουσα, ούτε η ίδια επικαλείται κάτι σχετικό, ο ισχυρισμός της περί πλημμελούς κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και συγκεκριμένα:

Την επικύρωση των:

A) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016 και

B) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2022.

Την τροποποίηση της:

A) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022

Η με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. Επιβαλλόμενο ποσό:
250,00€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	0,03	137.570,82	90.370,82	90.370,79
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό	1.148,24			29.822,37
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό		44.250,11	28.674,13	
Προκαταβολή φόρου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		22.699,18	14.911,19	14.911,19
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		9.732,37	5.484,37	5.484,37
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	-
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	498,24	498,24	498,24	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		77.829,90	50.217,93	50.217,93

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	6,52	386,04	386,04	379,52
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό	2.520,74	2.396,48	2.396,48	124,26
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό				
Προκαταβολή φόρου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης				
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	-
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	1.870,74	1.870,74	1.870,74	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		124,26	124,26	124,26

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.