



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05/05/2025

Αριθμός απόφασης: 762

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 17/01/2025 έγγραφες απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

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

Με τη αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου 28.339,59€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ύψους 14.169,80 €, ήτοι, συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 42.509,39€.

Δυνάμει της με αριθ.εντολής ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες διαχείρισης έργων για κατασκευαστικά έργα, έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013). Ειδικότερα, από τον ανωτέρω έλεγχο, διαπιστώθηκαν για το φορολογικό έτος 2022, λογιστικές διαφορές ύψους 11.168,55€, οι οποίες αφορούν σε διαφορές μεταξύ των εσόδων των λογιστικών αρχείων και των αντίστοιχων που διαβιβάστηκαν στο MYDATA, εξόφλησης δαπανών για αγορές και λήψεις υπηρεσιών άνω των 500,00€, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013), καθώς και διαφορές που προέρχονται λόγω μη προσκόμισης φορολογικών στοιχείων εξόδων. Βάσει των ανωτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι φορολογητέες ζημίες επαναπροσδιορίστηκαν στο ύψος των 19.676,68€, έναντι δηλωθέντων ύψους 29.785,23€. Παράλληλα η φορολογική αρχή προέβη στον έλεγχο της ορθής συμπλήρωσης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, καθότι στην ανωτέρω δήλωση ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στον κωδικό 787(ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από

το φόρο) το ποσό 108.630,29€, προκειμένου να καλύψει την αγορά ακινήτου ύψους 103.132,26€. Για το λόγο αυτό ζητήθηκε να προσκομιστεί συμβόλαιο αγοράς του ακινήτου καθώς και πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, τον οποίο ωστόσο ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε, με την αιτιολογία ότι περιείχε τις τεκμαρτές δαπάνες του άρθρου 16 και 17 του ν. 2238/1994 και όχι τις πραγματικές και επιπλέον δεν προσκόμισε τα δικαιολογητικά. Στη συνέχεια συνέταξε πίνακα με τα δηλωθέντα εισοδήματα και τις πραγματικές δαπάνες, βάσει του οποίου προέκυψε αρνητικό υπόλοιπο για ανάλωση στο φορολογικό έτος 2022, ενώ προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα για το οικείο έτος, με βάση τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης στο ύψος των 85.676,46€, με τη προσθήκη στο δηλωθέν εισόδημά του (2.859,22€), προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών, ύψους 82.817,24€.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους :

1. Μη νόμιμη αναμόρφωση της ανάλωσης κεφαλαίου με την αφαίρεση πραγματικών δαπανών.
2. Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της πραγματική του ρευστότητα για την πραγματοποίηση της επίμαχης αγοράς ακινήτου κατά το φορολογικό έτος 2022.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι : «1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.»

Επειδή ακολούθως, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013., ορίζεται ότι : «2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, «τη σύζυγο 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

ε) Δάνεια...

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών

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 εκτέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης 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.

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

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1076/26.03.2015** με θέμα “Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)” διευκρινίστηκαν τα εξής: «Σας κοινοποιούμε τα άρθρα 30 , 31 , 32 , 33 και 34 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά.

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

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγο 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 έχουν φορολογηθεί στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από τη φορολόγηση αυτή. Προς απόδειξη της φορολογίας ή της νόμιμης απαλλαγής πρέπει τα εισοδήματα αυτά να έχουν περιληφθεί σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος εφ' όσον υπήρχε σχετική υποχρέωση.

Στην περίπτωση που αγορά περιουσιακού στοιχείου (όπως π.χ. αυτοκινήτου) γίνει στο εξωτερικό από φυσικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος τότε στον υπολογισμό της δαπάνης απόκτησης λαμβάνεται υπόψη το τίμημα που καταβλήθηκε στο εξωτερικό. [...]

β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει ο φορολογούμενος που επικαλείται τίμημα από διάθεση περιουσιακού στοιχείου να αποδεικνύει με επίσημα στοιχεία ότι αυτός είναι ο κύριος του περιουσιακού στοιχείου, καθώς και το τίμημα της πώλησης του στοιχείου αυτού.

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

[...]

ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία. [...]

στ) Δωρεά χρηματικών ποσών ή γονική παροχή χρημάτων για τις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση (δωρεάς ή γονικής παροχής) έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄** **2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου

προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

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.

4. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας με βάση τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4172/2013 (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν εφαρμοζόταν η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες) του άρθρου 32 ν. 4172/2013 και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος.

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων, τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό και λαμβάνεται ως μηδενικό.

Επίσης, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015).»

Επειδή, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι για τον προσδιορισμό 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 οποιοδήποτε 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. Κατόπιν των ανωτέρω, από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2003 -2014 (χρήσεων 2002-2013) και των φορολογικών ετών 2014-2021, προκύπτουν παρακάτω δεδομένα:

ΟΙΚΟΝ.ΕΤΟΣ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
φορολογητέα εισοδήματα (μισθούς, ακίνητα, κέρδη από επιχ. Δρασ/τητα	8.607,52	19.510,03	16.921,03	26.375,26	33.640,93	17.770,46
αφορολόγητα φορ.με ειδ.τρ	1.959,63					
πωλήσεις περ. στοιχείων, δάνεια δωρεές	3.600,00		8.000,00			
σύνολα εισοδημάτων	14.167,15	19.510,03	24.921,03	26.375,26	33.640,93	17.770,46
τεκμήρια ακινήτων						
τεκμήρια αυτ/των	6.000,00	8.000,00	8.000,00	14.200,00	14.200,00	
αγορά αυτ/των	9.589,99		30.875,00			
τοκοχρ/αποσβ δανείων						
ελάχιστο ποσό διαβίωσης						
σύνολα τεκμηρίων δαπανών	15.589,99	8.000,00	38.875,00	14.200,00	14.200,00	14.200,00
διαθέσιμο υπόλοιπο στη χρήση	-1.422,84	11.510,03	13.953,97	12.175,26	19.440,93	3.570,46
διαθέσιμο υπόλοιπο από μεταφορά		2.577,16	14.087,19	133,22	12.308,48	31.749,41
δηλωθείσα ανάλωση κεφαλαίου Ε1	4000,00		7.000,00			
ανάλωση κεφαλαίου που δε χρησιμοποιήθηκε	2.577,16		7.000,00			
τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο	2.577,16	14.087,19	133,22	12.308,48	31.749,41	35.319,87

ΟΙΚΟΝ.ΕΤΟΣ	2009	2010	2011	2012	2013	2014
	υπόχρεου	υπόχρεου	υπόχρεου	υπόχρεου	Υπόχρεου	υπόχρεου
φορολογητέα εισοδήματα (μισθούς, ακίνητα, κέρδη από επιχ. Δρας/τητα	12.403,11	12.656,87	12.993,74	30.134,92	56.575,97	
αφορολόγητα φορ.με ειδ.τρ					4.504,48	113,56
πωλήσεις περ. στοιχείων, δάνεια δωρεές	17.000,00		35.000,00			
σύνολα εισοδημάτων	29.403,11	12.656,87	47.993,74	30.134,92	61.080,45	113,56
τεκμήρια ακινήτων				2.406,24	1.200,00	
τεκμήρια αυτ/των			1.888,34	7.600,00	7.600,00	
αγορά αυτ/των	45.000,00		35.000,00			
τοκοχρ/αποσβ δανείων						
ελάχιστο ποσό διαβίωσης		2.900,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00
σύνολα τεκμηρίων δαπανών	45.000,00	2.900,00	39.888,34	13.006,24	11.800,00	3.000,00
διαθέσιμο υπόλοιπο στη χρήση	-15.596,89	9.756,87	8.105,40	17.128,68	49.280,45	-2.886,44
διαθέσιμο υπόλοιπο από μεταφορά	35.319,87	19.722,97	29.479,84	37.585,24	54.713,92	103.994,40
δηλωθείσα ανάλωση κεφαλαίου Ε1	16.000,00					
τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο	19.722,97	29.479,84	37.585,24	54.713,92	103.994,37	101.107,96

φορολογικό έτος	2014		2015		2016	
	υπόχρεου	συζύγου	υπόχρεου	συζύγου	υπόχρεου	συζύγου
φορολογητέα εισοδήματα (μισθούς, ακίνητα, κέρδη από επιχ. Δρασ/τητα	135,00	11.757,73		12.101,92		9.963,76
αφορολόγητα φορ.με ειδ.τρ	7.458,79	97,85	3.300,65	78,12	1.470,83	3.618,43
πωλήσεις περ. στοιχείων, δάνεια δωρεές			17.000,00			
σύνολα εισοδημάτων	7.593,79	11.855,58	20.300,65	12.180,04	1.470,83	13.582,19
τεκμήρια ακινήτων	2.840,00		2.840,00		473,33	
τεκμήρια αυτ/των	5.320,00	3.840,00	886,67	2.688,00	1.866,67	2.688,00
αγορά αυτ/των					2.200,00	
τοκοχρ/αποσβ δανείων						
ελάχιστο ποσό διαβίωσης	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00
σύνολα τεκμηρίων δαπανών	10.660,00	6.340,00	6.226,67	5.188,00	7.040,00	5.188,00
διαθέσιμο υπόλοιπο στη χρήση	-3.066,21	5.515,58	14.073,98	6.992,04	-5.569,17	8.394,19
διαθέσιμο υπόλοιπο από μεταφορά	101.107,96		98.041,75	5515,58	112.115,73	12.507,62
τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο	98.041,75	5.515,58	112.115,73	12.507,62	106.546,56	20.901,81

φορολογικό έτος	2017		2018		2019	
	υπόχρεου	συζύγου	υπόχρεου	συζύγου	υπόχρεου	συζύγου
φορολογητέα εισοδήματα (μισθούς, ακίνητα, κέρδη από επιχ. Δρασ/τητα		13.789,52		15.327,02		15.348,47
αφορολόγητα φορ.με ειδ.τρ	634,80	7,30	697,47	4,52	539,74	3,94
πωλήσεις περ. στοιχείων, δάνεια δωρεές						
σύνολα εισοδημάτων	634,80	13.796,82	697,47	15.331,54	539,74	15.352,41
τεκμήρια ακινήτων	2.920,83		7.010,00		7.010,00	
τεκμήρια αυτ/των	4.053,33	2.688,00	8.160,00	2.688,00	9.693,33	2.688,00
αγορά αυτ/των	20.000,00					
τοκοχρ/αποσβ δανείων						
ελάχιστο ποσό διαβίωσης	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00
σύνολα τεκμηρίων δαπανών	29.474,16	5.188,00	17.670,00	5.188,00	19.203,33	5.188,00
διαθέσιμο υπόλοιπο στη χρήση	-28.839,36	8.608,82	-16.972,53	10.143,54	-18.663,59	10.164,41
διαθέσιμο υπόλοιπο από μεταφορά	106.546,56	20.901,81	77.707,20	29.510,63	60.734,67	39.654,17
δηλωθείσα ανάλωση κεφαλαίου Ε1	22.000,00		7.000,00		7.000,00	
τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο	77.707,20	29.510,63	60.734,67	39.654,17	42.071,08	49.818,58

φορολογικό έτος	2020		2021	
	υπόχρεου	συζύγου	Υπόχρεου	συζύγου
φορολογητέα εισοδήματα (μισθούς, ακίνητα, κέρδη από επιχ. Δρας/τητα	2.146,22	15.561,92	2.000,00	15.987,16
αφορολόγητα φορ. με ειδ. τρ	507,68	56,04	347,05	
πωλήσεις περ. στοιχείων, δάνεια δωρεές	3.423,24		22.500,00	
σύνολα εισοδημάτων	6.077,14	15.617,96	24.847,05	15.987,16
τεκμήρια ακινήτων	7.010,00		7.010,00	
τεκμήρια αυτ/των	7.660,00	1.920,00	1.333,33	1.920,00
αγορά αυτ/των			6.000,00	
τοκοχρ/αποσβ δανείων		95,00		923,41
ελάχιστο ποσό διαβίωσης	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00
σύνολα τεκμηρίων δαπανών	17.170,00	4.515,00	16.843,33	5.343,41
διαθέσιμο υπόλοιπο στη χρήση	-11.092,86	11.102,96	8.003,72	10.643,75
διαθέσιμο υπόλοιπο από μεταφορά	42.071,08	49.818,58	30.978,22	60.921,54
δηλωθείσα ανάλωση κεφαλαίου Ε1				
τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο	30.978,22	60.921,54	38.981,94	71.565,29

Για τους ανωτέρω πίνακες ανάλυσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών σημειώνονται οι παρακάτω παρατηρήσεις :

-συμπεριλήφθηκαν τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ' , δ' , ε', και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, και οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών.

-λήφθηκαν υπόψη οι αντικειμενικές δαπάνες για τα με αριθ. αριθ.....(κυβ.1341), (κυβ 1781), (κυβ. 3246), (κυβ.1798),(κυβ. 1598) ΕΙΧ αυτοκίνητα, όπως αυτές υπολογίστηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν.2238/1994 και 31 του ν. 4172/2013.

- Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής, αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά, χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών.

Επειδή, με βάση τους ανωτέρω πίνακες, προκύπτει με σαφήνεια ότι υφίσταται υπόλοιπο διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ύψους 110.547,23€ (38.981,94€+71.565,29€), ορθά ο προσφεύγων χρησιμοποίησε για την κάλυψη τεκμηρίων του φορολογικού έτους 2022, ποσό 108.630,29€ και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη στοιχειοθέτησης του προσδιορισθέντος από τον έλεγχο εισοδήματος, πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**

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

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022

ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	2.859,22	85.676,46	2.859,22	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου	427,50	28.767,09	427,50	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022		14.169,80		
Σύνολο φόρου - τελών	427,50	42.936,89	427,50	0,00
Ζημία που αναγνωρίζεται	29.785,23	19.676,68	19.676,68	-10.108,35

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.