



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 03/10/2025

Αριθμός απόφασης: 3935

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, κατά των:

Α) Με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ (ήδη άρθρο 36 ν.5104/2024) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2019.

Β) Με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ (ήδη άρθρο 36 ν.5104/2024) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2020 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

6. Την με αριθμό πρωτ. έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία υποβλήθηκε 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 την με αριθμό ειδοποίησης προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ (ήδη άρθρο 36 ν.5104/2024), του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2019, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό **78.692,39 €** αντί του αρχικού χρεωστικού 4.547,90 €.

Με την με αριθμό ειδοποίησης προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ (ήδη άρθρο 36 ν.5104/2024), του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2020, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό **63.750,30 €** αντί του αρχικού χρεωστικού 1.089,78 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της υποβολής των με αριθμό καταχώρησης τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντίστοιχα.

Με την από και με αριθμό υποβληθείσα 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους **2019**, η προσφεύγουσα προέβη στις εξής αλλαγές:

- Διέγραψε το ποσό των 120.846,69 € από τον κωδικό 720 «Δαπάνη για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κτλ. οχημάτων».
- Πρόσθεσε το ποσό των 120.846,69 € στον κωδικό 736 «Δαπάνη για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης».
- Πρόσθεσε το ποσό των 2.970,00 € στον κωδικό 744 «Δαπάνη για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων κ.λπ.».
- Διέγραψε το ποσό των 140.000,00 € από τον κωδικό 782 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ.».
- Πρόσθεσε το ποσό των 142.950,00 € στον κωδικό 788 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από τον φόρο».

Η ως άνω τροποποιητική δήλωση δεν εκκαθαρίστηκε ηλεκτρονικά αλλά προωθήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να ελεγχθεί, με την σημείωση: «Έχει συμπληρωθεί στον υπόχρεο ποσό ανάλωσης κεφαλαίου μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει από το αρχείο της υπηρεσίας μας».

Η προσφεύγουσα υπέβαλε επίσης τα με κωδικό και Αιτήματα με τα οποία επισύναψε τα δικαιολογητικά έγγραφα που ζητήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. καθώς και τον πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου, σύμφωνα με τον οποίο το διαθέσιμο κεφάλαιο της 31/12/2018 ανερχόταν στο ποσό των 237.003,94 €.

Η εν λόγω δήλωση εκκαθαρίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ν.5104/2024 χωρίς να γίνει αποδεκτό το ποσό της ανάλωσης κεφαλαίου. Συμπληρωματικά κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα και τον σύζυγό της η με αριθμό πρωτ. επιστολή εκκαθάρισης της δήλωσης.

Με την από και με αριθμό υποβληθείσα 1η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2020**, η προσφεύγουσα προέβη στις εξής αλλαγές:

- Πρόσθεσε το ποσό των 570,00 € στον κωδικό 743 «Δαπάνη για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων κ.λπ.» (δαπάνη του υπόχρεου – συζύγου της προσφεύγουσας).
- Πρόσθεσε το ποσό των 56.430,00 € στον κωδικό 744 «Δαπάνη για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων κ.λπ.».
- Πρόσθεσε το ποσό των 71.813,00 € στον κωδικό 760 «Δαπάνη για χορήγηση δανείων».
- Πρόσθεσε το ποσό των 70.000,00 € στον κωδικό 782 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ.».
- Πρόσθεσε το ποσό των 57.900,00 € στον κωδικό 788 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από τον φόρο».

Η ως άνω τροποποιητική δήλωση δεν εκκαθαρίστηκε ηλεκτρονικά αλλά προωθήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να ελεγχθεί, με την σημείωση: «Έχει συμπληρωθεί στον υπόχρεο ποσό ανάλωσης κεφαλαίου μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει από το αρχείο της υπηρεσίας μας».

Η προσφεύγουσα υπέβαλε επίσης τα με κωδικό Αιτήματα με τα οποία επισύναψε τα δικαιολογητικά έγγραφα που ζητήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. καθώς και τον πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου, σύμφωνα με τον οποίο το διαθέσιμο κεφάλαιο της 31/12/2019 ανερχόταν στο ποσό των 94.053,94 €.

Η εν λόγω δήλωση εκκαθαρίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ν.5104/2024 χωρίς να γίνει αποδεκτό το ποσό της ανάλωσης κεφαλαίου (57.900,00 €) και η είσπραξη δανείου ποσού 70.000,00 €.

Συμπληρωματικά κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα και τον σύζυγό της η με αριθμό πρωτ. επιστολή εκκαθάρισης της δήλωσης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας ισχυρισμούς περί εσφαλμένης μη αναγνώρισης από την ελεγκτική αρχή χρηματικών ποσών που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων και λήψη δανείων σε παραγεγραμμένα έτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.5104/2024:

1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. [....].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.5104/2024:

«2. Άμεσος προσδιορισμός φόρου είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. Άμεσος είναι και ο προσδιορισμός που γίνεται ταυτόχρονα με την ενημέρωση της Φορολογικής Διοίκησης για τις πληροφορίες της δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που υποβάλλεται σε άλλο κράτος μέλος, στο πλαίσιο ειδικών καθεστώτων αντίστοιχων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248), κατ' εφαρμογή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 47δ του Κανονισμού (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, «για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας» (L 268). Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 23, και να καταβάλλει την επιπλέον διαφορά φόρου ή να αιτηθεί την επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 42. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου, που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση, υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου.

3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.4172/2013:

«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. [....].».

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

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

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

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

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

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: [...]

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 καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

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

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

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

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

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1076/26-03-2015 «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)», αναφέρεται ότι:

«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. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

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

ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία. Απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία, που να αποδεικνύει τη σύναψη δανείου και την καταβολή των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν το κρίσιμο φορολογικό έτος. Σύμβαση δανείου που έχει καταρτιστεί στο

εξωτερικό, απαιτείται επίσημη μετάφρασή της στα ελληνικά. Επίσης, απαιτείται βεβαίωση εισαγωγής συναλλάγματος για τα εν λόγω ποσά και πιστοποιητικό ευρωπαϊκής αν είναι σε ξένο νόμισμα.

Επίσης, όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 πρέπει να αποδεικνύεται ότι το δάνειο λήφθηκε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

Αν η σύναψη δανείου προκύπτει από λογιστικά βιβλία, τότε απαιτείται σχετική βεβαίωση από την επιχείρηση. [...]

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. [...]

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

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

Μείωση των ποσών κεφαλαίου με δαπάνες απόκτησής τους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων που αναφέρονται στις περιπτώσεις της ίδιας παραγράφου τα μειώνει και το υπόλοιπο που προκύπτει είναι αυτό που περιορίζει ή καλύπτει τη συνολική ετήσια δαπάνη. Για παράδειγμα, το έσοδο από την πώληση αυτοκινήτου θα πρέπει να είναι

μειωμένο με το κόστος αγοράς του αν είχε αγοραστεί ή με το φόρο δωρεάς αν είχε αποκτηθεί από δωρεά ή το φόρο κληρονομιάς αν είχε αποκτηθεί με κληρονομιά. Θεμελιώδης αρχή για την κάλυψη ή τον περιορισμό δαπάνης με χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων είναι να μη γίνεται ξανά επίκληση κάποιου ποσού. [....]».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2137/2019, με θέμα “Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος”:

“ [....] 3. Κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών και σε ό, τι αφορά ποσά δανείων που εισπράχθηκαν, για να ληφθούν υπόψη για τον σχηματισμό μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών απαιτείται να αποδεικνύεται η σύναψη και η είσπραξη/καταβολή τους με έγγραφα στοιχεία τα οποία φέρουν βέβαιη χρονολογία, ή με κάθε πρόσφορο μέσο. Για τον υπολογισμό του προς ανάλωση κεφαλαίου του έτους είσπραξης του δανείου, λαμβάνεται υπόψη μόνο το ποσό δανείου το οποίο ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι παρέμεινε αδιάθετο π.χ. στεγαστικό δάνειο το οποίο δεν χρησιμοποιήθηκε στο σύνολό του για τη συγκεκριμένη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτου, γεγονός το οποίο ως πραγματικό εναπόκειται στην ελεγκτική αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης. [....]».

Επειδή η προσφεύγουσα, η οποία κατά τα υπό κρίση έτη είχε κύρια δραστηριότητα τις υπέβαλε στις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2019 και 2020, με τις οποίες μεταξύ άλλων τροποποιήσεων, πρόσθεσε στον κωδικό 788 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από τον φόρο» τα ποσά των 142.950,00 € και 57.900,00 € αντίστοιχα, προκειμένου να καλύψει την προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών.

Επειδή, η αρμόδια ελεγκτική αρχή έλεγξε τους προσκομισθέντες πίνακες ανάλωσης κεφαλαίου για να διαπιστώσει, βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.4172/2013, αν τα επικαλεσθέντα κεφάλαια έχουν φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή έχουν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται για το έτος 2005, στον κωδικό 781 το ποσό των 163.000,00 €, μέρος του οποίου αφορά δύο δάνεια 88.000,00 € και 75.000,00 €.

Α) Ο έλεγχος αφαίρεσε από το πρώτο δάνειο (των 88.000,00 €) το ποσό των 44.000,00 € καθώς αυτό αφορά το με αριθμό σύμβασης στεγαστικό δάνειο συνολικού ποσού 88.000,00 € που έλαβε η προσφεύγουσα από την τράπεζα από κοινού με τον για την αγορά οικοπέδου εμβαδού 1.276,94 τ.μ. στη θέση

Β) Το δηλωθέν δάνειο ποσού 75.000,00 € αφορά λήψη στεγαστικού δανείου, συνολικού ποσού 150.000,00 €, την, από κοινού με τον, σύμφωνα με την με αριθμό προσκομισθείσα Απόφαση του Πρωτοδικείου Αθηνών για την κάλυψη του εν λόγω δανείου με υποθήκη μέχρι του ποσού των 180.000,00 €.

Σύμφωνα με την ως άνω Απόφαση, η προσφεύγουσα και ο κ., μεσίτης, απέκτησαν δυνάμει του με αριθμό συμβολαίου, οικόπεδο επιφάνειας 498,20 τ.μ. στον οικισμό, έναντι του ποσού των 71.900,00 €, κατά ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου έκαστος. Ακολούθως συστάθηκε η με αριθμό πράξη σύστασης κάθετης ιδιοκτησίας, με την οποία το επίμαχο οικόπεδο διαιρέθηκε σε τρεις αυτοτελείς και ανεξάρτητες μεταξύ τους διακεκριμένες ιδιοκτησίες (Α, Β και Γ), με ποσοστό ιδιοκτησίας ½ εξ αδιαιρέτου και αδιανεμήτου έκαστος, προκειμένου να ανεγερθεί σε κάθε μία εξ αυτών μία ανεξάρτητη κατοικία (μεζονέτα).

Στις ως άνω Α και Β κάθετες ιδιοκτησίες μεθ' όλων των επ' αυτών κτισμάτων επιτράπηκε με την ανωτέρω Απόφαση η εγγραφή προσημείωσης υποθήκης μέχρι του ποσού των 180.000,00€.

Στην υπό στοιχείο ΑΛΦΑ (Α) αυτοτελή και ανεξάρτητη διακεκριμένη ιδιοκτησία ανεγέρθηκε η υπό στοιχείο ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΑΛΦΑ (Α) μεζονέτα με επιφάνεια 199,10 τ.μ.

Στην υπό στοιχείο ΒΗΤΑ (Β) αυτοτελή και ανεξάρτητη διακεκριμένη ιδιοκτησία ανεγέρθηκε η υπό στοιχείο ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΒΗΤΑ (Β) μεζονέτα με επιφάνεια 146,50 τ.μ.

Στην υπό στοιχείο ΓΑΜΑ (Γ) αυτοτελή και ανεξάρτητη διακεκριμένη ιδιοκτησία ανεγέρθηκε η υπό στοιχείο ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΓΑΜΑ (Γ) μεζονέτα με επιφάνεια 217,14 τ.μ.

Για τις ανεγέρσεις των τριών κατοικιών, η προσφεύγουσα έχει δηλώσει τις εξής δαπάνες ανέγερσης: Το 2005 το ποσό των 26.800,00 €

Το 2006 το ποσό των 409,72 €

Σύνολο 27.209,72 €

Ο έλεγχος έκρινε ότι το υπόλοιπο ποσό των 47.790,28 € (75.000,00 - 27.209,72) δεν αποδεικνύεται ότι παρέμεινε αδιάθετο έως τις 31/12/2018 και ως εκ τούτου το αφαίρεσε από τον κωδικό 781 του έτους λήψης του δανείου (2005).

Επειδή, το έτος 2007, η προσφεύγουσα από κοινού με τον κ., κατά ½ ο καθένας, πούλησαν τις ανωτέρω κατοικίες, ως κάτωθι:

Την κάθετη ιδιοκτησία Α με την επ' αυτής ανεγερθείσα κατοικία επιφάνειας 199,10 τ.μ., με το με αριθμό συμβόλαιο αγοραπωλησίας και τιμή πώλησης 150.000,00 €.

Την κάθετη ιδιοκτησία Β με την επ' αυτής ανεγερθείσα κατοικία επιφάνειας 146,50 τ.μ., με το με αριθμό συμβόλαιο αγοραπωλησίας και τιμή πώλησης 197.000,00 €.

Την κάθετη ιδιοκτησία Γ με την επ' αυτής ανεγερθείσα κατοικία επιφάνειας 217,14 τ.μ., με το με αριθμό συμβόλαιο αγοραπωλησίας και τιμή πώλησης 208.590,00 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα για τις ανωτέρω πωλήσεις αξίας κατ' αναλογία 277.795,00 € (συνολικής αξίας 555.590,00 €), δήλωσε στον κωδικό 781 το ποσό των 179.295,00 € το έτος 2007 και το ποσό των 98.500,00 € το έτος 2008.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι μεταξύ της προσφεύγουσας και του κ. υφίσταται εξ ορισμού κοινωνία αστικού δικαίου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 785 και 805 του Α.Κ., για την αγορά και συνεκμετάλλευση ενός οικοπέδου, τη λήψη δανείου από κοινού, την ανέγερση κατοικιών και των πώληση τριών ακινήτων με σκοπό το κέρδος, εντός του έτους 2007, από 02/11/2007 έως 28/12/2007. Λαμβάνοντας υπόψη και τα επαγγέλματα των δύο προσώπων, προκύπτει ότι πρόκειται για αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας επιτηδευματία, το οποίο θα έπρεπε να έχει δηλωθεί ως εισόδημα από κοινωνία αστικού δικαίου και σε κάθε περίπτωση ως επαγγελματική δραστηριότητα.

Συνεπώς, τα ποσά των 179.295,00 € στο έτος 2007 και 104.295,00 € στο έτος 2008, τα οποία επικαλείται η προσφεύγουσα στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο διότι δεν φορολογήθηκαν ούτε έχουν απαλλαγεί νόμιμα, όπως απαιτείται από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013.

Επειδή, στο οικονομικό έτος 2010 η προσφεύγουσα δήλωσε δαπάνη για την αγορά ακινήτου αξίας 10.844,24 € αντί του ορθού ποσού των 14.105,30 €, ως διαφορά αξίας θέσης στάθμευσης, αποθηκών και Φ.Μ.Α., ο έλεγχος αφαίρεσε από το κεφάλαιο προς ανάλωση της 31/12/2018 το ποσό των 3.261,06 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα το έτος 2013 αγόρασε το ½ οικοπέδου επιφάνειας 1.276,94 τ.μ., με το με αριθμό συμβόλαιο, από τον κ. με τον οποίο είχαν αγοράσει από κοινού το εν λόγω οικοπέδο το έτος 2005. Η συνολική αξία της εν λόγω αγοράς, ποσού 28.049,13 € δεν δηλώθηκε από την προσφεύγουσα και δεν συμπεριλήφθηκε στον προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου με συνέπεια να την αφαιρέσει ο έλεγχος από το σχηματιζόμενο κεφάλαιο προς ανάλωση.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το σχηματιζόμενο κεφάλαιο προηγούμενων χρήσεων ποσού 237.003,94 € βάσει του προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου της προσφεύγουσας, διαμορφώθηκε από τον έλεγχο ως εξής:

Κεφάλαιο προηγούμενων χρήσεων της 31/12/2018	
Βάσει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προσφεύγουσας	237.003,94
Μείον: Από το δάνειο των 88.000,00 €, έτους 2005	44.000,00
Μείον: Από το δάνειο των 75.000,00 €, έτους 2005	47.790,28
Μείον: Πωλήσεις ακινήτων, έτους 2007	179.295,00
Μείον: Πωλήσεις ακινήτων, έτους 2008	104.295,00
Μείον: Διαφορά από αγορά ακινήτου, έτους 2009	3.261,06
Μείον: Αγορά ακινήτου, έτους 2013	28.049,13
Μείον: Διόρθωση ελάχιστου ποσού διαβίωσης ετών 2015, 2016, 2017	1.500,00
	-171.186,53

Καθώς από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν διέθετε κεφάλαιο προηγούμενων ετών της 31/12/2018, το οποίο να έχει φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί, δεν αναγνωρίστηκε η προσθήκη με την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, στον κωδικό 788 του ποσού των 142.950,00 €.

Επίσης, δεν αναγνωρίστηκε η προσθήκη με την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, στον κωδικό 788 του ποσού των 57.900,00 €, δεδομένου και του αρνητικού υπολοίπου εισοδημάτων του φορολογικού έτους 2019.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2020, πρόσθεσε το ποσό των 70.000,00 € στον κωδικό 782 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ.» και επισύναψε απλό αντίγραφο ιδιωτικού συμφωνητικού άτοκου δανείου, ποσού 70.000,00 € που έλαβε η προσφεύγουσα σε μετρητά, με φερόμενη ημερομηνία την 10^η/01/2020 από τον πατέρα της.

Επειδή, η ανωτέρω λήψη δανείου δεν έγινε δεκτή από τον έλεγχο διότι το επίμαχο συμφωνητικό δεν φέρει βέβαιη χρονολογία, αφορά δανειοδότηση σε μετρητά και η χαρτοσήμανσή του έγινε την 08^η/03/2024, αντί της 15/01/2020, δηλαδή μεταγενέστερα της υποβολής της τροποποιητικής δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020. Επιπλέον, ο φερόμενος δανειστής συμπεριέλαβε το εν λόγω δάνειο σε τροποποιητική δήλωση που υπέβαλε επίσης στις 04/03/2024.

Επειδή, ο σύζυγος της προσφεύγουσας κ., μετά την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, υπέβαλε το με κωδικό Αίτημά του, για την αναγνώριση του επίμαχου δανείου, ποσού 70.000,00 € επισυνάπτοντας αντίγραφο του ιδιωτικού συμφωνητικού το οποίο φέρει θεώρηση του γνήσιου υπογραφής στις από το

ΚΕΠ, αναγνωρίζοντας ότι στα αρχικά αιτήματα δεν είχε επισυναφθεί το θεωρημένο αντίγραφο.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων διαβίβασε στην Υπηρεσία μας με το με αριθμό πρωτ. έγγραφό της συμπληρωματικά έγγραφα, ως κάτωθι:

- Την με αριθμό πρωτ. επιστολή της Δ.Ο.Υ. Χανίων προς το Δήμο
- Τη με αριθμό πρωτ. απάντηση του Δήμου, με την οποία επιβεβαιώνεται ότι η υπάλληλος στις υπηρετούσε στο ΚΕΠ των του δήμου και επομένως έχει το δικαίωμα της έκδοσης του γνησίου της υπογραφής, λόγω της θέσης που κατέχει.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, όπως περιγράφονται ανωτέρω δεν προκύπτουν αποδεικτικά στοιχεία για την καταβολή του εν λόγω δανείου ποσού 70.000,00 €, στην προσφεύγουσα από τον πατέρα της, π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών οποιουδήποτε εκ των δύο, ο σχετικός ισχυρισμός δεν μπορεί να γίνει δεκτός ως αναπόδεικτος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.4172/2013 και των οδηγιών που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1076/2015, σύμφωνα με τις οποίες απαιτείται η απόδειξη της καταβολής του χρηματικού ποσού.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική διοίκηση δεν αναγνωρίζει ποσά τα οποία η ίδια έχει συμπεριλάβει σε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ετών τα οποία είναι παραγεγραμμένα και τα οποία έγιναν δεκτά κατά τον χρόνο υποβολής των δηλώσεων. Επισημαίνεται ότι, η φορολογική διοίκηση δεν προέβη στην έκδοση διορθωτικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διόρθωση των επίμαχων ποσών, ακριβώς λόγω της παραγραφής του δικαιώματός της αυτού για παραγεγραμμένα έτη. Ωστόσο, κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να λάβει υπόψη μόνο τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1076/2015, τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό σημείωμα, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση.

Επειδή, οι εκκαθαρίσεις των με αριθμό καταχώρησης και τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2019 και 2020 της προσφεύγουσας, βάσει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 του ν.5104/2024, όπως περιγράφονται / αιτιολογούνται στις με αριθμό πρωτ. και επιστολές της Δ.Ο.Υ. Χανίων που συνοδεύουν τις προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί ως νόμω αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση των:

Α) Με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2019.

Β) Με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2020.

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

Φορολογικό έτος 2019

Ποσό προς πληρωμή: 78.692,39 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθ. ειδοπ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων (Α.Χ.Κ.....).

Φορολογικό έτος 2020

Ποσό προς πληρωμή: 63.750,30 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθ. ειδοπ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων (Α.Χ.Κ.).

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ Α6 ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.