



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20/03/2026

Αριθμός απόφασης: 657

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Τ.Κ. : 546 39 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20-11-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ:, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ.....οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2020 και 2021 αντίστοιχα, της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Την έκθεση απόψεων της ΔΟΥ Ξάνθης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-11-2025** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ:**....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου προς επιστροφή ύψους 726,98€ αντί του υπολοίπου προς επιστροφή ύψους 787,32€ που είχε προκύψει με βάση την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.
- Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 15.517,73€ και πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4987/2022 ύψους 7.758,87€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 23.276,60€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 27-10-2025 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Ξάνθης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ.....εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Η ως άνω εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε μαζί με την με αριθμό πρωτ.....γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού στον προσφεύγοντα με ηλεκτρονική κοινοποίηση στις 13-05-2024 και ανεγνώσθη αυθημερόν.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν, ο έλεγχος διαπίστωσε τα κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2020

- Στο Έντυπο Ε3 δηλώθηκαν διάφορα λειτουργικά έξοδα ύψους 20.057,30€, ενώ βάσει του τηρούμενου βιβλίου αυτά ανέρχονται σε 19.562,09€. Ως εκ τούτου, το ποσό των 495,21€ δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.
- Στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 δηλώθηκαν διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, ύψους 175,18€, όμως από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τόσο η λογιστική βάση όσο και η φορολογική ανέρχονται σε 2.815,18€, με αποτέλεσμα να μην προκύπτει διαφορά και ως εκ τούτου οι δηλωθείσες διαφορές δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο.
- Ο ελεγχόμενος το 2020, δήλωσε ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ύψους 182.086,87 €. Διενεργήθηκε έλεγχος ανάλωσης και διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχε στο σύνολό του, το δηλωθέν κεφάλαιο προς επίκληση.

Φορολογικό έτος 2021

- Από τον έλεγχο των ΑΠΔ που υποβλήθηκαν, των μισθοδοτικών καταστάσεων και των αποδεικτικών εξόφλησης που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα πραγματοποίησε δαπάνες μισθοδοσίας, τις οποίες εξόφλησε μέσω τραπεζικού συστήματος, όπως ορίζουν οι ισχύουσες διατάξεις, συνολικού ύψους 25.731,22 €. Ωστόσο, η ελεγχόμενη καταχώρησε και εξέπεσε από τα ακαθάριστα

έσοδά της παροχές σε εργαζομένους ύψους 27.721,37 €. Λαμβάνοντας υπόψη το άρθρο 23 περ. η' του Ν.4172/2013 ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 1.990,15 €.

- Ο ελεγχόμενος το 2021, δήλωσε ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ύψους 51.000,00 €. Διενεργήθηκε έλεγχος ανάλωσης, όπως αναφέρθηκε παραπάνω και διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχε το δηλωθέν κεφάλαιο προς επίκληση.

Βάσει των ανωτέρω εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Κακή εκτίμηση αποδείξεων σχετικά με την αγορά ακινήτου το έτος 2012. Ειδικότερα, δηλώθηκε εκ παραδρομής εσφαλμένως η αντικειμενική αξία για την αγορά των ακινήτων, στον κωδικό 735 του εντύπου Ε1 το ποσό των 144.949,23€ αντί του ποσού των 105.000,00€ πλέον των εξόδων μεταβίβασης ποσού 1.889,15€
2. Η αγορά έλαβε χώρα το έτος 2012. Δεν επιτρέπεται ο εκ των υστέρων τεκμαρτός προσδιορισμός χωρίς ειδική αιτιολογία.
3. Εσφαλμένη παραδοχή ότι μέρος του τιμήματος καταβλήθηκε «χωρίς αντίκρυσμα».
4. Εσφαλμένος υπολογισμός ανάλωσης κεφαλαίου-Παράλειψη συνεκτίμησης κεφαλαίων προηγούμενων ετών.
5. Εσφαλμένη εκτίμηση του ελέγχου ότι ο επιστρεφόμενος ΦΠΑ δεν μπορεί να θεωρηθεί αναχρηματοδότηση.
6. Πλημμελής αιτιολογία-Παράβαση της αρχής της Χρηστής Διοίκησης

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 27 του ν.5104/2024 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.5104/2024: «4.Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. [4174/2013](#) (Α` 170) και [4987/2022](#) (Α` 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.[...]

1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών [ΠΟΛ.1037/1.3.2005](#) καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, στο άρθρο 72 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η απολογία των διοικητικών πράξεων*, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 5104 ορίζεται ότι : «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός

φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση.».

Επειδή ο προϊσχύων Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/1994 ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994) όριζε στο **άρθρο 15**, ότι : «Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19.», στο **άρθρο 17**, ότι : «Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

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

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.», στο **άρθρο 19**, ότι : «1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. [...]

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 απαλλάγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν

υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

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

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 (ΦΕΚ 34 Α') 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.»

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013 ΦΕΚ Α' 167/26-07-2013), ορίζει στο άρθρο 30, ότι : «1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34. 2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34. 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.....», **στο άρθρο 32, ότι :** «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας. [...] γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.....» και **στο άρθρο 34, ότι :** «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των

εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις. γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση. δ) σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ).ε) 2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι: [...] 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 συζύγου, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού....»

Επειδή, ακολούθως 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)» μεταξύ άλλων ορίζονται τα εξής :

«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:

[...]

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.....».

Επειδή, περαιτέρω, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 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, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση φορολογικών ετών δήλωσε ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή

απαλλασσόταν από το φόρο (κωδικός 787 του εντύπου Ε1) το ποσό των 182.086,87€ στο φορολογικό έτος 2020 και το ποσό των 51.000,00€ στο φορολογικό έτος 2021.

Ο προσφεύγων, προς αιτιολόγηση των ως άνω ποσών και κατόπιν σχετικής πρόσκλησης, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου δύο πίνακες ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Ο ένας αφορά στο σχηματισμό κεφαλαίου οικονομικών ετών από 1988 έως 2002 (σε δραχμές) και ο άλλος στο σχηματισμό κεφαλαίου οικονομικών ετών από 2003 έως 2021.

Από τον έλεγχο του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου οικονομικών ετών από 1988 έως 2002 προέκυψε ότι ο προσφεύγων εφάρμοσε ορθά τις ισχύουσες διατάξεις και το σχηματισθέν οικογενειακό κεφάλαιο ανέρχεται σε 134.252,28€.

Επίσης, από τον έλεγχο ανάλωσης κεφαλαίου οικονομικών ετών από 2003 έως 2010 προέκυψε ότι η ελεγχόμενη οντότητα εφάρμοσε ορθά τις ισχύουσες διατάξεις και το σχηματισθέν οικογενειακό κεφάλαιο ανέρχεται σε 244.898,90€.

Από τον έλεγχο ανάλωσης κεφαλαίου οικονομικών ετών από 2011 έως 2021 προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν εφάρμοσε ορθά τις ισχύουσες διατάξεις. Αναλυτικότερα:

- Στο οικονομικό έτος 2011 ο προσφεύγων δε συμπεριέλαβε το τεκμήριο αυτοκινήτου της συζύγου του, ύψους 2.700,00€.
- Στο οικονομικό έτος 2012 ο προσφεύγων παρέλειψε να συνυπολογίσει στο σχηματισμό του κεφαλαίου την δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ύψους 78.765,21€, ποσό το οποίο λαμβάνεται υπόψη από τον έλεγχο, καθώς στο εν λόγω οικονομικό έτος ο προσφεύγων δεν φορολογήθηκε τεκμαρτά.
- Στο οικονομικό έτος 2013 ο προσφεύγων παρέλειψε να συνυπολογίσει στο σχηματισμό του κεφαλαίου την δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ύψους 144.949,23€, ποσό το οποίο λαμβάνεται υπόψη από τον έλεγχο, καθώς στο εν λόγω οικονομικό έτος ο προσφεύγων δεν φορολογήθηκε τεκμαρτά.

Ειδικότερα, ο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου που προσκόμισε ο προσφεύγων για τα οικονομικά έτη 2011 έως 2020 (χρήσεις 2010-2020) απεικονίζεται ως κάτωθι:

Οικονομικό Έτος	2012		2011		2010		2009	
	34%Ψ0σ	Zw^QW	Υπόχρεου	Zήσσ	5411	Zήσση		Zι<7>w
Αριθμός Φορολογικού Μητρώου								
Δ.Ο.Υ. Υποβολής Δήλωσης	5411		5411		5411		5411	
Φορολογούμενα Εισοδήματα	27.838,47	9.234,85	35.227,79	12.915,63	46.101,95	12.729,76	46.134,34	12.459,77
Αφορολόγητα και Φορολογούμενα κατ'εδικό τρόπο		1.569,01		1.589,16		1.548,96		1.548,78
Επανάπατριζόμενα Κεφαλ. ή Εισογ. Κεφαλ. ΑΛΑ.								
Πωλήσεις Περιουσιακών Στοιχείων, Δάνεια, Δωρεές								
Διαφορά Πραγμ. και Προσδ. με ΕΙβ. Τρόπο Εισοδ.								
Εισοδήματα μετά από έλεγχο ...								
Σύνολο Εισοδημάτων	27.838,47	10.803,86	35.227,79	14.504,79	46,101,95	14.278,72	46.134,34	14.008,55
Τεκμήρια Ακινήτων	5.855,20	1.810,20	3.620,00				1.302,99	
Τεκμήρια Αυτοκινήτων	6.033,34	4.033,34	4.200,00				7.885,00	2.700,00
Τεκμήρια Σκαφών & Αεροσκάφ. Πληρωμάτων								
Τεκμήρια Αεροσκαφών, Ελικοπ. ΙΧ, & Ανεμόπλτ.								
Τεκμήρια Δεξαμενές Κολύμβησης								
Τεκμήρια Διδάκτρων σε Σχολεία								
Τεκμήρια Οικιακών Βοηθών, Οδηγών & Δασκάλων								
Προσαύξηση Αξίας Τεκμηρίων	6.805,70		10.225,52	246,36		246,36	9.358,40	252,82
Αγορά ή Μίσθωση Αυτοκινήτων, Δίτροχων							12.072,50	12.072,50
Αγορά Πλοίων ή Αεροσκαφών								
Αγορά Κινητών άνω των 5,000€								
Αγορά Ακινήτων ή χρονομ. ή χρηματ. μίσθωση	78.765,21							
Ανέγερση Οικοδομών ή Δεξ. Κολύμβ.								
Χορήγηση Δανείων								
Αγορά Επιχειρήσεων, Εταιρικών Μεριδίων, κτλ								
Δωρεές ή Γονικές Παροχές ή Χορηγίες								
Τοκοχρεωλυτική Αποσβέση Δανείων ή Πιστώσεων								
Ελάχιστο Ποσό Διαβίωσης	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.900,00		2.900,00	
Σύνολο Τεκμηρίων - Δαπανών	99.959,45	8.343,54	20.545,52	2.746,36	2.900,00	246,36	30.618,89	15.025,32
Διαθέσιμο Υπόλοιπο στη χρήση	-72.120,98	2.460,32	14.682,27	11.758,43	43.201,95	14.032,36	15.515,45	-1.016,77
Μεταφορά στο Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο			14.682,27	11.758,43	43.201,95	14.032,36	15.515,45	-1.016,77
Δηλωθείσα Ανάλωση Κεφαλαίου στο Ε1								
Ανάλωση Κεφαλαίου που χρησιμοποιήθηκε								
Εμβάσματα								
Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο	198.732,79	72.606,81	198.732,79	72.606,81	184.050,52	60.848,38	140.848,57	46.816,02

Οικονομικό Έτος	2015		2015		2014		2013	
	Υπόχρεοι	Συζύγοι	Υπόχρεοι	Συζύγοι	Υπόχρεοι	Συζύγοι	Υπόχρεοι	Συζύγοι
Αριθμός Φορολογικού Μητρώου	5411		5411		5411		5411	
Δ.Ο.Υ. Υποβολής Δήλωσης								
Φορολογούμενα Εισοδήματα	4.155,15	769,58	9.467,63	1.687,06	21.485,97	650,00	36.130,10	661,41
Αφορολόγητα και Φορολογούμενα κατ'ειδικό τρόπο Επανάστα	320,04				93,36	133,95	1.544,44	2.466,23
τριζόμενα Κεφ. ή Εισαγ. Κεφ. ΑΛΛ. Πωλήσεις Περισσιακών								
Στοιχείων, Δάνεια, Δωρεές Διαφορά Πραγμ. και Προσδ. με Ειδ.				8.342,80				
Τρόπο Εισοδ. Εισοδήματα μετά από έλεγχο ...								
Σύνολο Εισοδημάτων	4.475,19	769,58	9.467,63	10.029,86	21.579,33	783,95	37.674,54	3.127,64
Τεκμήρια Ακινήτων	4.638,33		4.878,33		4.845,00		6.955,20	1.810,20
Τεκμήρια Αυτοκινήτων	5.080,00	3.080,00	5.080,00	3.080,00	5.080,00	3.080,00	6.400,00	4.400,00
Τεκμήρια Σκαφών & Αεροπλάνων								
Τεκμήρια Αεροσκαφών, Ελικοπ. Ι.Χ. & Ανεμόπ.								
Τεκμήρια Δεξαμενές Κολύμβησης								
Τεκμήρια Διδάκτρων σε Σχολεία								
Τεκμήρια Οικιακών Βοηθών, Οδηγών & Δασκάλων								
Προσαύξηση Αξίας Τεκμηρίων	1.475,00		3.240,00		9.494,34		11.032,66	
Αγορά ή Μίσθωση Αυτοκινήτων, Δίπλοων								
Αγορά Πλοίων ή Αεροσκαφών								
Αγορά Κινητών άνω των 5.000€								
Αγορά Ακινήτων ή χρονομ. ή χρηματ. μίσθωση Ανέγερση							144.949,23	
Οικοδομών ή Δεξ. Κολύμβ.								
Χορήγηση Δανείων								
Αγορά Επιχειρήσεων, Εταιρικών Μεριδίων, κτλ Δωρεές ή								
Γονικές Παροχές ή Χορηγίες Τοκοχρεωλυτική Απόσβεση								
Δανείων ή Πιστώσεων Ελάχιστο Ποσό Διαβίωσης								
	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00
Σύνολο Τεκμηρίων - Δαπανών	13.693,33	5.580,00	15.698,33	5.580,00	21.919,34	5.580,00	171.837,09	8.710,20
Λαμβάνω Υπόλοιπο στη χρήση	-9.218,14	4.810,42	-6.230,70	4.449,86	-340,01	-4.796,05	-134.162,55	-5.582,56
Μεταφορά στο Τελικό Λαμβάνω Υπόλοιπο								
Δηλωθείσα Ανάλωση Κεφαλαίου στο Ε1	7.850,00							
Ανάλωση Κεφαλαίου που χρησιμοποιήθηκε	7.850,00							
Εμβάσματα								
Τελικό Λαμβάνω Υπόλοιπο	190.882,79	72.606,81	198.732,79	72.606,81	198.732,79	72.606,81	198.732,79	72.606,81

Οικονομικό Έτος	2020		2019		2018		2017	
	Υπόχρεοι	Συζύγοι	Υπόχρεοι	Συζύγοι	Υπόχρεοι	Συζύγοι	Υπόχρεοι	Συζύγοι
Αριθμός Φορολογικού Μητρώου	5411		5411		5411		5411	
Δ.Ο.Υ. Υποβολής Δήλωσης								
Φορολογούμενα Εισοδήματα	3.647,82	472,09	4.964,17	523,87	3.952,18	545,68	3.609,07	545,68
Αφορολόγητα και Φορολογούμενα κατ'ειδικό τρόπο	840,00		840,00		320,04		320,04	
Επανάστατριζόμενα Κεφ. ή Εισαγ. Κεφ. ΑΛΛ.								
Πωλήσεις Περισσιακών Στοιχείων, Δάνεια, Δωρεές								
Διαφορά Πραγμ. και Προσδ. με Ειδ. Τρόπο Εισοδ.								
Εισοδήματα μετά από έλεγχο								
Σύνολο Εισοδημάτων	4.487,82	472,09	5.804,17	523,87	4.272,22	545,68	3.929,11	545,68
Τεκμήρια Ακινήτων	4.485,00		4.925,00		4.925,00		4.925,00	
Τεκμήρια Αυτοκινήτων	6.800,00	2.200,00	6.800,00	2.200,00	5.946,67	3.080,00	5.080,00	3.080,00
Τεκμήρια Σκαφών & Αεροπλάνων								
Τεκμήρια Αεροσκαφών, Ελικοπ. Ι.Χ. & Ανεμόπ.								
Τεκμήρια Δεξαμενές Κολύμβησης								
Τεκμήρια Διδάκτρων σε Σχολεία								
Τεκμήρια Οικιακών Βοηθών, Οδηγών & Δασκάλων								
Προσαύξηση Αξίας Τεκμηρίων			2.400,00		2.400,00		2.400,00	
Αγορά ή Μίσθωση Αυτοκινήτων, Δίπλοων					6.300,00			
Αγορά Πλοίων ή Αεροσκαφών								
Αγορά Κινητών άνω των 5.000€								
Αγορά Ακινήτων ή χρονομ. ή χρηματ. μίσθωση								
Ανέγερση Οικοδομών ή Δεξ. Κολύμβ.								
Χορήγηση Δανείων								
Αγορά Επιχειρήσεων, Εταιρικών Μεριδίων, κτλ								
Δωρεές ή Γονικές Παροχές ή Χορηγίες								
Τοκοχρεωλυτική Απόσβεση Δανείων ή Πιστώσεων							1.500,00	
Ελάχιστο Ποσό Διαβίωσης	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00
Σύνολο Τεκμηρίων - Δαπανών	13.785,00	4.700,00	16.625,00	4.700,00	22.071,67	5.580,00	16.405,00	5.580,00
Λαμβάνω Υπόλοιπο στη χρήση	-9.297,18	-4.227,91	-10.820,83	-4.176,13	-17.799,45	-5.034,32	-12.475,89	-5.034,32
Μεταφορά στο Τελικό Λαμβάνω Υπόλοιπο								
Δηλωθείσα Ανάλωση Κεφαλαίου στο Ε1	10.000,00		8.503,00		15.600,00		10.230,00	
Ανάλωση Κεφαλαίου που χρησιμοποιήθηκε	9.297,18	702,82	8.503,00		15.600,00		10.230,00	
Εμβάσματα								
Τελικό Λαμβάνω Υπόλοιπο	147.252,61	71.903,99	156.549,79	72.606,81	165.052,79	72.606,81	180.652,79	72.606,81

Βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου από το οικονομικό έτος 2011 και μέχρι το 2021, ο πίνακας ανάλωσης διαμορφώνεται ως κάτωθι:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΑ ΑΠΑΛΛΑΓ. ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥ Μ. ΔΑΝΕΙΑ, ΚΛΠ	ΣΥΝΟΛΟ	ΤΕΚΜΑΡΤΕ Σ'Η ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝ. ΔΑΠΑΝΕΣ (ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ (ΑΠΟΔΕΔΕΙΓΜΕΝΕΣ) ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ	ΑΝΑΛΩΣΗ ΠΡΟΗΓ. ΕΤΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟ Π. ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
2010									*379.151,18

2011	48.057,80	1.589,16	49.646,9	15.520,00			15.520,00	34.126,96		413.278,14
2012	36.949,11	1.569,01	38.518,1	22.732,08		78.765,21	101.497,29	62.979,17		350.298,97

$$*134.252,28 + (184.050,52 + 60.848,38) = 134.252,28 + 244.898,90 = 379.151,18 \text{ €}$$

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΑ ΑΠΑΛΛΑ. ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜ. ΔΑΝΕΙΑ, ΚΛΠ	ΣΥΝΟΛΟ	ΤΕΚΜΑΡΤΕΣ Ή ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝ. ΔΑΠΑΝΕΣ (ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ (ΑΠΟΔΕΔΕΙΓΜΕΝΕΣ) ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ		ΑΝΑΛΩΣΗ ΠΡΟΗΓ. ΕΤΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠ. ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
2013	36.711,68	4.010,67	40.722,35	24.565,4		144.949,23	169.514,6	-		221.506,69
2014	21.939,94	227,31	22.167,25	18.005,0			18.005,00	4.162,25		225.668,94
2015	10.952,02	8.342,80	19.294,82	18.038,3			18.038,33	1.256,49		226.925,43
2016	4.780,26	320,04	5.100,30	17.798,3			17.798,33	-	7.849,18	219.076,25

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ (ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΑ)			ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ (ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΑ)				ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΑΝΑΛΩΣΗ ΠΡΟΗΓ. ΕΤΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠ. ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΑ ΑΠΑΛΛΑ. ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜ. ΔΑΝΕΙΑ, ΚΛΠ	ΣΥΝΟΛΟ	ΤΕΚΜΑΡΤΕΣ Ή ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝ. ΔΑΠΑΝΕΣ (ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ (ΑΠΟΔΕΔΕΙΓΜΕΝΕΣ) ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ			
2017	3.982,48	320,04	4.302,52	19.585,00			19.585,00	15.282,4	10.220,9	208.855,33
2018	4.356,03	320,04	4.676,07	25.251,67			25.251,67	20.575,6	15.514,0	193.341,31
2019	5.379,80	840,00	6.219,80	18.925,00			18.925,00	12.705,2	8.502,89	184.838,42
2020	4.016,90	840,00	4.856,90	18.485,00			18.485,00	13.628,1	9.3756,63	175.461,79

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη ως φορολογητέο εισόδημα το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, βάσει των εκκαθαριστικών σημειωμάτων και δεν συνυπολόγισε τα ποσά που συμπεριέλαβε ο προσφεύγων στον πίνακα ανάλωσης ως «προσαύξηση αξίας τεκμηρίων».

Με βάση τα παραπάνω το σχηματισθέν οικογενειακό κεφάλαιο που προκύπτει βάσει ελέγχου μέχρι το φορολογικό έτος 2019, ανέρχεται σε 175.461,79€, ποσό που δεν καλύπτει στο σύνολό του, το ποσό που δηλώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 ως ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε (182.086,87€). Αντίστοιχα, για το φορολογικό έτος 2021 δεν υφίσταται κεφάλαιο προς ανάλωση, καθώς αυτό μηδενίστηκε κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος (2020), ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ (ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΑ)			ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ (ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΑ)				ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΑΝΑΛΩΣΗ ΠΡΟΗΓ. ΕΤΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠ. ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΑ ΑΠΑΛΛΑ. ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜ. ΔΑΝΕΙΑ, ΚΛΠ	ΣΥΝΟΛΟ	ΤΕΚΜΑΡΤΕΣ Ή ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝ. ΔΑΠΑΝΕΣ (ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ (ΑΠΟΔΕΔΕΙΓΜΕΝΕΣ) ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ			
2021	5.874,88	1.720,05	7.594,93	15.163,33		174.786,87	189.950,20	182.355,27	176.461,79	0,00

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), εσφαλμένα και εκ παραδρομής αναγράφηκε το ποσό των 144.949,23€ στον κωδικό 735 «Δαπάνη για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτών κτλ» του εντύπου Ε1 αντί του ποσού των 106.889,15, καθώς για την αγορά του ακινήτου καταβλήθηκε το ποσό των 105.000,00€ και για έξοδα μεταβίβασης το ποσό των 1.889,15€. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει το υπ' αριθμ.....συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Χρυσούπολης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν 2238/1994, ως ίσχυαν κατά το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη λογίζεται και η αγορά ακινήτου, ενώ ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν 1249/1982, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη από την καταβαλλόμενη δαπάνη.

Στην προκειμένη περίπτωση, από το προσκομιζόμενο με αριθμό συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου, προκύπτει ότι η αντικειμενική αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε στο ποσό των 144.949,23€, η οποία είναι μεγαλύτερη από την καταβαλλόμενη (105.000,00€) και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το έτος 2021 πιστώθηκε στο λογαριασμό του το ποσό των 30.692,30€ από επιστροφή ΦΠΑ, λόγω μεγάλου πιστωτικού υπολοίπου που προερχόταν από την επένδυση που έκανε η επιχείρησή του, το οποίο ουσιαστικά αποτελεί εσωτερική αναχρηματοδότηση.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε χρόνο, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή έχουν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο. Η επιστροφή ΦΠΑ δεν αποτελεί εισόδημα, αλλά φόρο προστιθέμενης αξίας που κατέβαλε ο προσφεύγων και του επιστρέφεται, βάσει ειδικών διατάξεων περί επενδύσεων. Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η από 27-10-2025 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αποτελεί την αιτιολογία των πράξεων που εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα.

Επειδή, όλες οι διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με τον προσδιορισμό του κεφαλαίου προηγούμενων ετών προς ανάλυση, βασίστηκαν στα δεδομένα των δηλώσεων που υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί μη ύπαρξης του δηλωθέντος κεφαλαίου προς επίκληση δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 27-10-2025 έκθεση ελέγχου

της ΔΟΥ Ξάνθης περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η αρμόδια Φορολογική Αρχή προέβη, ως όφειλε, κατά δέσμια αρμοδιότητα και με πλήρη αιτιολόγηση, στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων, όπως αυτές ίσχυαν κατά το έτος φορολογίας, δεν σημαίνει ότι ενεργεί κατά παράβαση του κράτους δικαίου, ειδικότερη έκφραση του οποίου αποτελεί η αρχή της χρηστής Διοίκησης και η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος

Για όλους τους παραπάνω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **20-11-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:.....

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

1)Επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	5.426,31	6.096,70	6.096,70	670,39
	Της συζύγου				0,00
φόρος	πιστωτικό ποσό	782,32	726,98	726,98	60,34
	Χρεωστικό ποσό				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					0,00
Τέλος επιτηδεύματος					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή				0,00
	Για επιστροφή	782,32	726,98	726,98	60,34

2) Επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	11.611,48	57.817,56	57.817,56	0,00
	Της συζύγου				0,00
φόρος	πιστωτικό ποσό	192,80			0,00
	Χρεωστικό ποσό		15.324,93	15.324,93	
Προκαταβολή φόρου		225,04	225,04	0,00	0,00
Τέλη χαρτοσήμου ακινήτων		21,46	21,46		
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		4,29	4,29	112,17	0,00
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022			7.758,87	7.758,87	7.758,87
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή	57,99	23.334,59	23.334,59	23.276,60
	Για επιστροφή				

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Μαβινίδου Κυράτσα

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 .