



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση: Αθ. Τακαντζά 8-10
ΤΚ : 546 39 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url: www.aade.gr

Θεσσαλονίκη 08/04/2026
Αριθμός απόφασης: 848

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**
- 4. Την από 12-12-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή, του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά : α) της υπ'αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 και β) της υπ'αριθμ. πράξης επιβολής**

προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 5104/2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθ. ID συμπληρωματικό υπόμνημα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ιωαννίνων.

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

Επί της από **12-12-2025** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του **με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αριθμό ID συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 33.094,81€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 16.547,41€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 49.642,22€.

Με την αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.500,00€, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 του ν. 4987/2022 (ως ίσχυε το υπό κρίση φορολογικό έτος).

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το γεγονός ότι ο προσφεύγων προέβη, κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, σε αγορά περιουσιακών στοιχείων με μετρητά. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων δυνάμει του με αρ. Συμβολαίου αγοραπωλησίας, την 29/12/2022, αγόρασε διαμέρισμα δευτέρου ορόφου στην οδό, επιφάνειας 62,41 τ.μ. με αξία τιμήματος 84.000,00€. Η εξόφληση του τιμήματος έγινε μέσω Τραπέζης, από τους με αρ. GR..... και GR..... λογαριασμούς που τηρούσε στις Τράπεζες Εθνική και Πειραιώς αντίστοιχα, ως εξής: Την 09/11/2022 με ποσό 10.000€ και την 29/12/2022 με ποσό 74.000€, ήτοι σύνολο πληρωμής 84.000€. Επίσης καταβλήθηκαν τέλη και δικαιώματα ύψους 1.004,96€.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α. 1293/23-07-2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στα πλαίσια της οποίας και ως προς την ορθή έκπτωση των δαπανών με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 και 23 του ν. 4172/2013, διαπιστώθηκε η καταχώρηση, μεταξύ άλλων δαπανών- εξόδων για ταχυδρομικές υπηρεσίες, συνολικής αξίας 308,92€ πλέον ΦΠΑ 74,07€, οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, διότι δεν αφορούσαν σε δαπάνες της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, αλλά σε δαπάνες της εταιρείας «.....». Επίσης, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η αξία ενός φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 61,95€ πλέον ΦΠΑ 8,05€, διότι αφορούσε σε δαπάνη διαμονής σε ξενοδοχείο, για την οποία δεν αποδείχθηκε ότι αυτή πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης, ήτοι, ότι

πρόκειται για παραγωγική δαπάνη. Κατόπιν τούτου τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης αναμορφώθηκαν με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο ύψους 370,87€ (308,92€ και 61,95€) και η ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα περιορίστηκε στο ύψος των 9.515,17€ έναντι δηλωθείσας 9.886,04€. Επιπλέον, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το μέγεθος των τιμολογίων δαπανών της εταιρείας (39 στο σύνολό τους) που καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, αποφάνθηκε ότι η παράβαση αυτή συνιστά μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, όπως ορίζεται στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 και επέβαλε πρόστιμο ύψους 2.500,00€. Επιπροσθέτως, από τον έλεγχο της ορθής συμπλήρωσης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 787 «ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» του πίνακα 6 του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογικού έτους 2022 ποσό 79.000,00€, το οποίο ωστόσο δεν επιβεβαιώθηκε από τον προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, αφού προέκυψε ότι δεν υφίσταται διαθέσιμο κεφάλαιο από τα εισοδήματα των προηγούμενων ετών. Ειδικότερα για τον προσδιορισμό του διαθεσίμου εισοδήματος προηγούμενων ετών, ο έλεγχος συνέταξε αναλυτικό πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών, στον οποίο συμπεριέλαβε τα δεδομένα των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων του προσφεύγοντα, από τα οποία προέκυψε ότι οι πραγματικές δαπάνες σε όλα τα έτη (πλην ενός) ήταν μεγαλύτερες από τις τεκμαρτές, οπότε και λήφθηκαν υπόψη οι πραγματικές. Ενόψει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντα με τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, κατά τα άρθρα 30-34 του ν. 4172/2013, βάσει του οποίου το τελικό φορολογητέο εισόδημά του προσδιορίστηκε στο ύψος των 100.674,96€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

1. Εσφαλμένος προσδιορισμός του διαθεσίμου κεφαλαίου από εισοδήματα προηγούμενων ετών, καθότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη, ως πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, τις δαπάνες που αναγράφονται στον κωδικό 049 (δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών) των δηλώσεων, οι οποίες αφορούσαν σε επαγγελματικές πληρωμές υποχρεώσεων της ατομικής του επιχείρησης. Ο έλεγχος δεν αντιτίθεται στο γεγονός ότι τα εν λόγω ποσά του κωδικού 049 μπορεί να αφορούν επαγγελματικές δαπάνες, αλλά αναφέρει ως αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκαν οι κινήσεις όλων των ετών από όλους τους λογαριασμούς που ο προσφεύγων είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος προκειμένου να εξακριβώσει ποιες από αυτές τις δαπάνες είναι προσωπικές. Ωστόσο, ο έλεγχος, έχοντας πρόσβαση σε όλους τους τραπεζικούς λογαριασμούς του, όφειλε να ελέγξει το σύνολο των λογαριασμών που τηρεί στις τράπεζες του εσωτερικού και να διαπιστώσει και να επαληθεύσει τις προσωπικές του δαπάνες. Επομένως αυθαίρετα και αναπόδεικτα ο έλεγχος έκρινε τις δαπάνες του κωδικού 049 των δηλώσεων ως προσωπικές, αφενός διότι τις αποδέχθηκε ως τέτοιες και αφετέρου, διότι δε διαπίστωσε άλλες πέραν αυτών στους λοιπούς λογαριασμούς του που εξέτασε και στους οποίους σε κάθε περίπτωση είχε πρόσβαση να τους ελέγξει.
2. Κατά ρητή διάταξη του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, η φορολογική διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της παρ. 1 του άρθρου 34 υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά μεταξύ των οποίων και κατά την παρ. 2 εδάφιο ζ ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί. Σχετικά 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 υπόψη μόνο μετά από διασταύρωση.

3. Αναιτιολόγητα, αυθαίρετα και μη νόμιμα επιβλήθηκε σε βάρος του η παράβαση της μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, διότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις δεν εντάσσονται στις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του 4987/2022.

Ως προς τους δύο πρώτους ισχυρισμούς :

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, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) 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. 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, ακολούθως με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν δέκα (110) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως

τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με διακόσια (200) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τετρακόσια (400) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από 2.800 ευρώ έως 4.999 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από 5.000 ευρώ και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μίας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ...

γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ορίζεται ως εξής:

αα) για τα αυτοκίνητα μέχρι χίλια διακόσια (1.200) κυβικά εκατοστά σε τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ, ββ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των χιλίων διακοσίων (1.200) κυβικών εκατοστών προστίθενται εξακόσια (600) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά μέχρι τα δύο χιλιάδες (2.000) κυβικά εκατοστά, γγ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των δύο χιλιάδων (2.000) κυβικών εκατοστών προστίθενται εννιακόσια (900) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά και μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά και δδ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα από τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά προστίθενται χίλια διακόσια (1.200) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά.

Τα παραπάνω ποσά ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης από κάθε αυτοκίνητο μειώνονται ανάλογα με την παλαιότητά του, η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα ή σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ, κατά ποσοστό ως εξής:

αα) Τριάντα τοις εκατό (30%) για χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα (10) έτη.

ββ) Πενήντα τοις εκατό (50%) για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν εφαρμόζεται για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας το οποίο εκδίδεται από διεθνή ή ημεδαπό φορέα που έχει αρμοδιότητα να εκδίδει τέτοιο πιστοποιητικό, καθώς και για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τα οποία είναι ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους.....Οι διατάξεις της περίπτωσης γ' εφαρμόζονται ανάλογα και για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των αυτοκινήτων μικτής χρήσης και των αυτοκινήτων τύπου JEEP...

[...]

θ) Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, 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, ...

[...]

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....»

Επειδή, τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται 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...».

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 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. 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. 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, περαιτέρω 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 : «Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32, όπως η διαφορά αυτή αναμορφώνεται ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, φορολογείται κατά περίπτωση με:

α) τη φορολογική κλίμακα της παρ. 1 άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε. 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.

β) τη φορολογική κλίμακα παρ. 1 άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε. 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) το φορολογικό συντελεστή δέκα τρία τοις εκατό (13%) εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

δ) τη φορολογική κλίμακα παρ. 1 άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Ο.Α.Ε.Δ το κρινόμενο φορολογικό έτος.

Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι αν ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από περισσότερες της μίας κατηγορίας εισοδήματος και υπάρχει ισότητα μεταξύ τους τότε η διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και αντικειμενικών δαπανών απόκτησης και διαβίωσης φορολογείται με τη φορολογική κλίμακα της παρ. 1 άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε.

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:

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.....

[...]

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.

[...]

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, με την Ε.2137/12-07-2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, 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» ορίζονται τα εξής :

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου σε ένα φορολογικό έτος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί σε κεφάλαιο σχηματισθέν και μη αναλωθέν, το οποίο αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από τον φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο και 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 του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος απαλλάσσεται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά αυτά. 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.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση διάθεσης περιουσιακών στοιχείων, (όπως η περίπτωση πώλησης ακινήτου) για τα οποία κατά το έτος απόκτησής τους ίσχυε το τεκμήριο απόκτησης, εφόσον για τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών χρησιμοποιείται το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε θα συμπεριληφθεί ολόκληρο το ποσό της πώλησης στην ανάλωση και όχι μόνο το κέρδος από την πώληση αυτή.

Αν τα έτη στα οποία ανατρέχει ο φορολογούμενος προκειμένου να σχηματίσει κεφάλαιο για ανάλωση είναι παραγεγραμμένα, και σε αυτά συμπεριλαμβάνεται και το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε λαμβάνεται υπόψη το ποσό που εισπράχθηκε και το οποίο προκύπτει είτε από δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε από τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά, εφόσον ο φορολογούμενος δεν είχε υποχρέωση αναγραφής του ποσού που εισέπραξε στη φορολογική του δήλωση. Τα ανωτέρω ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις εισοδημάτων, τα οποία στο παρελθόν είτε ήταν αφορολόγητα είτε φορολογούνταν κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών). Σε περίπτωση που τα περιουσιακά στοιχεία έχουν περιέλθει στο φορολογούμενο από χαριστική αιτία ή κληρονομιά, ισχύουν τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιο.

Όταν και στους δύο συζύγους η διαφορά δεν καλύπτεται, τότε για τον καθένα σύζυγο λαμβάνεται υπόψη η διαφορά που προκύπτει από τις δαπάνες του.....»

Επειδή ο προσφεύγων κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2022 διατηρούσε ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες εγκατάστασης κατασκευασμένων μεταλλικών προϊόντων, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων την με αριθ. καταχ. αρχική και μετέπειτα την με αριθ. καταχ. 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, με την οποία δήλωσε: α) μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα ύψους 1,86€, β) εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία ύψους 22.478,33€, γ) ζημίες επιχειρηματικής δραστηριότητας 9.886,04€ και αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά ύψους 840,00€. Επίσης, δήλωσε : α) ετήσια αντικειμενική δαπάνη, μισθωμένης κατοικίας, β) τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης για τη συντήρηση και κυκλοφορία ΙΧ επιβατικού αυτοκινήτου γ) δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία, δ) δαπάνη για την αγορά ακινήτων και για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων. Στον οικείο δε πίνακα της δήλωσης, στον οποίο παρατίθενται πρόσθετα ποσά εισοδήματος και λοιπά πληροφοριακά στοιχεία, και στον κωδικό 787, καταχώρισε ποσό 79.000,00 €, προερχόμενο από ανάλωση κεφαλαίου που είχε ήδη φορολογηθεί ή απαλλασσόταν από φόρο. Ωστόσο κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο η φορολογική αρχή δε μείωσε τη συνολική ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογικού έτους 2022, διότι διαπίστωσε ότι δεν υφίσταται διαθέσιμο κεφάλαιο από τα εισοδήματα των προηγούμενων ετών. Για τον προσδιορισμό του διαθέσιμου εισοδήματος προηγούμενων ετών, ο έλεγχος συνέταξε τον παρακάτω πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών :

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ (από 01/01/2016 έως 31/12/2021)										
ΦΟΡ/ΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΟΡ/ΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΑ ΑΠΑΛ/ΜΕΝ ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΤΕΚΜΑΡΤΕΣ /ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΤΟΥΣ	ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
2016	64.471,57		64.471,57	12.020,00	4.974,92	0,00	4.974,92	12.020,00	52.451,57	52.451,57
2017	59.030,16		59.030,16	14.220,00	15.300,95	43.035,43	58.336,38	58.336,38	693,78	53.145,35
2018	86.091,67		86.091,67	17.300,00	6.884,68	122.312,26	129.196,94	129.196,94	-43.105,27	10.040,08
2019	22.768,53		22.768,53	16.380,00	16.440,47	116.481,80	132.922,27	132.922,27	-110.153,74	-100.113,66
2020	21.332,12	2.248,00	23.580,12	16.380,00	0,00	33.991,88	33.991,88	33.991,88	-10.411,76	-110.525,42
2021	12.424,51	1.672,00	14.096,51	17.722,50	0,00	62.550,64	62.550,64	62.550,64	-48.454,13	-158.979,55
ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟ Έως 31/12/2021										-158.979,55

Ειδικότερα, στον ως άνω πίνακα, ο έλεγχος, συμπεριέλαβε τα φορολογητέα εισοδήματα και απαλλασσόμενα ή αυτοτελώς φορολογούμενα των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων του προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016-2021, τις τεκμαρτές /αντικειμενικές δαπάνες, το φόρο εισοδήματος και τις δαπάνες διαβίωσης, όπως αυτές απεικονίζονται στους κωδικούς 049 και 050 των ως άνω δηλώσεων, που αφορούν σε δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής. Επειδή, περαιτέρω οι πραγματικές δαπάνες σε όλα τα έτη (πλην ενός), ήταν μεγαλύτερες από τις τεκμαρτές, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις πραγματικές, προσδιορίζοντας το τελικό σχηματισθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών (έως 31/12/2021) σε αρνητικό ποσό ύψους των 158.979,55€. Ως εκ τούτου δεν αποδείχθηκε το ποσό των 79.000,00€ το οποίο καταχώρισε ο προσφεύγων στον κωδικό 787 (ανάλωση κεφαλαίου) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022.

Επειδή, ο προσφεύγων καταρχάς προβάλλει ότι εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι δεν υφίσταται διαθέσιμο κεφάλαιο από τα εισοδήματα των προηγούμενων ετών, διότι έλαβε υπόψη, ως πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, τις δαπάνες που αναγράφονται στον κωδικό 049 (δαπάνες αγοράς αγαθών και υπηρεσιών) των δηλώσεων, οι οποίες ωστόσο αφορούσαν σε επαγγελματικές πληρωμές υποχρεώσεων της ατομικής του επιχείρησης. Ο έλεγχος δεν αντιτίθεται στο γεγονός ότι τα εν λόγω ποσά του κωδικού 049 μπορεί να αφορούν επαγγελματικές δαπάνες, αλλά αναφέρει ως αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκαν οι κινήσεις όλων των ετών από όλους τους λογαριασμούς που ο προσφεύγων είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος, προκειμένου να εξακριβώσει ποιες από αυτές τις δαπάνες είναι προσωπικές. Ωστόσο, ο έλεγχος, έχοντας πρόσβαση σε όλους τους τραπεζικούς λογαριασμούς του, όφειλε να ελέγξει το σύνολο των λογαριασμών που τηρεί στις τράπεζες του εσωτερικού και να διαπιστώσει και να επαληθεύσει τις προσωπικές του δαπάνες. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του ανήρτησε στο διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ και στην πλατφόρμα των ενδικοφανών προσφυγών δεκατέσσερα αρχεία με εκτυπώσεις τραπεζικών λογαριασμών της ΠΕΙΡΑΙΩΣ, ΕΘΝΙΚΗΣ και ALPHA BANK, για το χρονικό διάστημα 24/11/2017 έως 24/02/2020. Εξάλλου σε κάθε περίπτωση προβάλλει ότι κατά τη ρητή διάταξη του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της παρ. 1 του άρθρου 34 όφειλε να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά μεταξύ των οποίων και κατά την παρ. 2 εδάφιο ζ ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί.

Επειδή κατά τις προαναφερθείσες διατάξεις, η διαφορά μεταξύ του δηλούμενου εισοδήματος και της τεκμαρτώς προσδιοριζόμενης ετήσιας δαπάνης του φορολογούμενου μπορεί να καλύπτεται, μεταξύ άλλων, και με ανάλωση κεφαλαίου το οποίο αποδεδειγμένα φορολογήθηκε κατά τα προηγούμενα έτη ή έχει απαλλαγεί νομίμως από το φόρο. Επίσης, συνάγεται ότι για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

Επειδή περαιτέρω υπό το φως της με αριθ. 772/2015 απόφασης του ΣτΕ, ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προκειμένου να υπολογίσει ποιο ποσό από το κεφάλαιο που φορολογήθηκε κατά τα προηγούμενα έτη απέμεινε και αναλώθηκε κατά το κρίνόμενο εκάστοτε οικονομικό έτος, καλύπτοντας τη σχετική διαφορά δηλωθέντος εισοδήματος και τεκμαρτών δαπανών, λαμβάνει υπόψη, κατ' αρχήν, τις κατά το νόμο ετήσιες τεκμαρτές δαπάνες, εκτός αν ισχυρισθεί και αποδείξει ότι οι δαπάνες, στις οποίες πράγματι υποβλήθηκε ο φορολογούμενος (πραγματικές δαπάνες), ήταν μεγαλύτερες από τις δηλωθείσες τεκμαρτές δαπάνες, οπότε λαμβάνει υπόψη τις πραγματικές (βλ. ΣτΕ 3827/1990 7μελ., 3422/1994,

1110/1992, 2188/1995), μη υφισταμένης ως προς τούτο δεσμεύσεως από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (βλ. ΣτΕ 847/2008 7μελ., 1144/2008).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από την επισκόπηση των δηλώσεων φορολογικών ετών 2016-2021, τις οποίες ο προσφεύγων επικαλέστηκε για το διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, υφίστανται τεκμαρτές δαπάνες του άρθρου 31 και 32 του ν. 4172/2013, και ειδικότερα: για το φορολογικό έτος 2016 12.020,00€, για το φορολογικό έτος 2017 14.220,00€, για το φορολογικό έτος 2018 17.300,00€, για το φορολογικό έτος 2019 16.380,00€, για το φορολογικό έτος 2020 16.380,00€ και για το φορολογικό έτος 2021 17.722,50€, όπως απεικονίζονται στον ως άνω πίνακα.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις πραγματικές δαπάνες, όπως αυτές προκύπτουν από τις καταβολές φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016-2021 και τις δαπάνες για αγορά αγαθών και υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής και απεικονίζονται στον κωδικό 049 των δηλώσεων των ως άνω φορολογικών ετών. Στον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι στον κωδικό 049 περιλαμβάνονται και επαγγελματικές δαπάνες, ο έλεγχος αναφέρει τα εξής :

«Σχετικά με τον ισχυρισμό ότι ο κωδ. 049 περιλαμβάνει επαγγελματικές δαπάνες: Για το φορολογικό έτος 2017, ο ελεγχόμενος προσκόμισε τραπεζικές κινήσεις ενός επαγγελματικού λογαριασμού για την περίοδο από 27/11/2017 έως 31/12/2017 προκειμένου να αποδείξει ότι κατά το διάστημα αυτό, ποσό 11.529,79€ αφορά επαγγελματικές δαπάνες. Ο έλεγχος δεν αντιτίθεται στο γεγονός ότι το εν λόγω ποσό μπορεί να αφορά επαγγελματικές δαπάνες, πλην όμως δεν προσκομίστηκαν οι κινήσεις όλου του έτους από όλους του λογαριασμούς που ο ελεγχόμενος είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος προκειμένου να εξακριβώσει ποιες δαπάνες είναι προσωπικές, παρά μόνο κινήσεις από έναν και μόνο λογαριασμό και μάλιστα επαγγελματικό, όπου οι δαπάνες προφανώς και θα είναι κατά κύριο λόγο επαγγελματικές. Από τον έλεγχο των τραπεζικών προϊόντων του ελεγχόμενου για το έτος 2022 προκύπτει ότι είναι συνδικαιούχος και σε άλλους λογαριασμούς που ήταν ενεργοί κατά το έτος 2017, όπως ο λογαριασμός της Εθνικής Τράπεζας με αρ. GR, που από την επεξεργασία των κινήσεων του κατά το ελεγχόμενο έτος 2022, προκύπτει ότι πρόκειται για λογαριασμό όπου κατά κύριο λόγο οι πληρωμές αφορούν προσωπικές δαπάνες. Το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος επικαλείται και αποδεικνύει την ύπαρξη επαγγελματικών δαπανών μέσω τραπεζής, δεν αποκλείει την ύπαρξη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης που ο ίδιος δήλωσε στον κωδικό 049 του εντύπου Ε1 του φορολογικού έτους 2017 και που φέρει το βάρος της απόδειξης για τους ισχυρισμούς του περί αντιθέτου. Σε πολλές μάλιστα περιπτώσεις (πχ εξοφλήσεις λογαριασμών ΔΕΗ, ΔΕΥΑΙ, δαπανών αυτοκινήτων, καυσίμων κλπ) που ο ελεγχόμενος επικαλείται ότι πρόκειται για επαγγελματικές δαπάνες, δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν ότι δεν πρόκειται για ιδιωτικές δαπάνες.

Για το φορολογικό έτος 2018, ο ελεγχόμενος προσκόμισε τραπεζικές κινήσεις ενός επαγγελματικού λογαριασμού για όλη την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2018 και επικαλείται ότι όλο το ποσό των 122.312,26€ του κωδικού 049 του εντύπου Ε1 του φορολογικού έτους 2018 αφορά επαγγελματικές δαπάνες. Ο έλεγχος δεν αντιτίθεται στο γεγονός ότι το εν λόγω ποσό μπορεί να αφορά επαγγελματικές δαπάνες, πλην όμως δεν προσκομίστηκαν οι κινήσεις όλου του έτους από όλους του λογαριασμούς που ο ελεγχόμενος είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος προκειμένου να εξακριβώσει ποιες δαπάνες είναι προσωπικές, παρά μόνο κινήσεις από έναν και μόνο λογαριασμό και μάλιστα επαγγελματικό,

όπου οι δαπάνες προφανώς και θα είναι κατά κύριο λόγο επαγγελματικές. Από τον έλεγχο των τραπεζικών προϊόντων του ελεγχόμενου για το έτος 2022 προκύπτει ότι είναι συνδικαιούχος και σε άλλους λογαριασμούς που ήταν ενεργοί κατά το έτος 2018, όπως ο λογαριασμός της Εθνικής Τράπεζας με αρ. GR....., που από την επεξεργασία των κινήσεων του κατά το ελεγχόμενο έτος 2022, προκύπτει ότι πρόκειται για λογαριασμό όπου κατά κύριο λόγο οι πληρωμές αφορούν προσωπικές δαπάνες.

Ήδη από την ανάλυση του ως άνω επαγγελματικού λογαριασμού για το έτος 2018, οι υπόλοιπες κινήσεις που δεν επικαλείται ο ελεγχόμενος ως επαγγελματικές δαπάνες, ανέρχονται τουλάχιστον στο ποσό των 14.413,73€ και αφορούν προσωπικές δαπάνες. Να σημειωθεί ότι το ποσό αυτό αφορά μόνο τον εν λόγω λογαριασμό και όχι το σύνολο των λογαριασμών που είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος. Σε πολλές μάλιστα περιπτώσεις (πχ εξοφλήσεις λογαριασμών ΔΕΗ, ΔΕΥΑΙ, δαπανών αυτοκινήτων, καυσίμων κλπ) που ο ελεγχόμενος επικαλείται ότι πρόκειται για επαγγελματικές δαπάνες, δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν ότι δεν πρόκειται για ιδιωτικές δαπάνες.

Το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος επικαλείται και αποδεικνύει την ύπαρξη επαγγελματικών δαπανών μέσω τραπεζής, δεν αποκλείει την ύπαρξη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης που ο ίδιος δήλωσε στον κωδικό 049 του εντύπου Ε1 του φορολογικού έτους 2018 και που φέρει το βάρος της απόδειξης για τους ισχυρισμούς του περί αντιθέτου.....

Για το φορολογικό έτος 2019, ο ελεγχόμενος προσκόμισε τραπεζικές κινήσεις ενός επαγγελματικού λογαριασμού για όλη την περίοδο από 01/01/2019 έως 31/12/2019 μαζί με επισυναπτόμενο πίνακα με ανάλυση επαγγελματικών πληρωμών ύψους 163.869,56€ και επικαλείται ότι όλο το ποσό των 116.481,80€ του κωδικού 049 του εντύπου Ε1 του φορολογικού έτους 2019 αφορά επαγγελματικές δαπάνες.

Στον επισυναπτόμενο πίνακα που προσκομίστηκε, αναγράφονται και ποσά μισθών, ΕΦΚΑ εργοδοτικών εισφορών, ενοικίων και οφειλών Δ.Ο.Υ ύψους 96.725,78€ τα οποία δεν περιλαμβάνονται στον κωδικό 049 του εντύπου Ε1. Επομένως οι επιχειρηματικές δαπάνες που θα μπορούσαν να περιλαμβάνονται στον κωδικό 049 είναι 67.143,78€, γεγονός μη βάσιμο διότι και σύμφωνα με τη δήλωση Ε3 του οικείου έτους, οι δαπάνες για διάφορα έξοδα της επιχείρησης ανέρχονται σε 59.857,50€. Ο έλεγχος δεν αντιτίθεται στο γεγονός ότι το εν λόγω ποσό μπορεί να αφορά επαγγελματικές δαπάνες, πλην όμως δεν προσκομίστηκαν οι κινήσεις όλου του έτους από όλους του λογαριασμούς που ο ελεγχόμενος είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος προκειμένου να εξακριβώσει ποιες δαπάνες είναι προσωπικές, παρά μόνο κινήσεις από έναν και μόνο λογαριασμό και μάλιστα επαγγελματικό, όπου οι δαπάνες προφανώς και θα είναι κατά κύριο λόγο επαγγελματικές. Από τον έλεγχο των τραπεζικών προϊόντων του ελεγχόμενου για το έτος 2022 προκύπτει ότι είναι συνδικαιούχος και σε άλλους λογαριασμούς που ήταν ενεργοί κατά το έτος 2019, όπως ο λογαριασμός της Εθνικής Τράπεζας με αρ. GR....., που από την επεξεργασία των κινήσεων του κατά το ελεγχόμενο έτος 2022, προκύπτει ότι πρόκειται για λογαριασμό όπου κατά κύριο λόγο οι πληρωμές αφορούν προσωπικές δαπάνες.

Ήδη από την ανάλυση του ως άνω επαγγελματικού λογαριασμού για το έτος 2019, οι υπόλοιπες κινήσεις που δεν επικαλείται ο ελεγχόμενος ως επαγγελματικές δαπάνες, ανέρχονται στο ποσό των 77.782,78€ και αφορούν δαπάνες διαβίωσης. Να σημειωθεί ότι το ποσό αυτό αφορά μόνο τον εν λόγω λογαριασμό και όχι το σύνολο των λογαριασμών που είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος. Σε πολλές μάλιστα περιπτώσεις (πχ εξοφλήσεις λογαριασμών ΔΕΗ, ΔΕΥΑΙ, δαπανών αυτοκινήτων, καυσίμων κλπ) που ο ελεγχόμενος επικαλείται ότι πρόκειται για

επαγγελματικές δαπάνες, δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν ότι δεν πρόκειται για ιδιωτικές δαπάνες.

Το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος επικαλείται και αποδεικνύει την ύπαρξη επαγγελματικών δαπανών μέσω τραπέζης, δεν αποκλείει την ύπαρξη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης που ο ίδιος δήλωσε στον κωδικό 049 του εντύπου Ε1 του φορολογικού έτους 2019 και που φέρει το βάρος της απόδειξης για τους ισχυρισμούς του περί αντιθέτου.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αν και υπήρχαν οι κατά το νόμο ετήσιες τεκμαρτές δαπάνες του άρθρου 31 και 32 του ν. 4172/2013, η φορολογική αρχή εσφαλμένα, για τον προσδιορισμό του αναπομείνοντος κεφαλαίου κατά τα προηγούμενα έτη, έλαβε υπόψη τις πραγματικές δαπάνες χωρίς ωστόσο να τεκμηριώσει, αν και φέρει το βάρος της απόδειξης, ότι οι δαπάνες, στις οποίες πράγματι υποβλήθηκε ο φορολογούμενος (πραγματικές δαπάνες), ήταν μεγαλύτερες από τις δηλωθείσες τεκμαρτές δαπάνες. Κατόπιν τούτου, ο πίνακας σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων φορολογικών ετών 2016 έως 2021, θα επαναπροσδιοριστεί μόνο με τις τεκμαρτές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του ν. 4172/2013, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34 του ως άνω νόμου, ως εξής :

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ (από 01/01/2016 έως 31/12/2021)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΑ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ, ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΤΕΚΜΑΡΤΕΣ /ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΤΟΥΣ	ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
2016	64.471,57		64.471,57	12.020,00	52.451,57	52.451,57
2017	59.030,16		59.030,16	14.220,00	44.810,16	97.261,73
2018	86.091,67		86.091,67	17.300,00	68.791,67	166.053,40
2019	22.768,53		22.768,53	16.380,00	6.388,53	172.441,93
2020	21.332,12	2.248,00	23.580,12	16.380,00	7.200,12	179.642,05
2021	12.424,51	1.672,00	14.096,51	17.722,50	-3.625,99	176.016,06

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω προκύπτει ότι το ποσό των 79.000,00€ το οποίο αναγράφηκε στον κωδικό 787 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, καλύπτεται από το σχηματισθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών, ως εκ τούτου δεν συντρέχει περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματος του προσφεύγοντα με την εναλλακτική ελάχιστη φορολογία, ενώ τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης αναμορφώνονται με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο ύψους 370,87€ (308,92€ και 61,95€) και η ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα θα περιοριστεί στο ύψος των 9.515,17€ έναντι δηλωθείσας 9.886,04€.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4987/2022 (ως κωδικοποίησε το νόμο 4174/2013 και ίσχυε κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη), ορίζεται ότι : «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι : «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.....»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1252/20.11.2015, με θέμα : «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα εξής :

«[...]

ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους."

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.

Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 θα δοθούν αναλυτικές οδηγίες με νεώτερη εγκύκλιο...»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1026/12-02-2018, με θέμα «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων», διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα :

«[...]

Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών

αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.

Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι για λοιπές περιπτώσεις παρατυπιών στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων (όπως η εκπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων, η μη καταχώρηση στα βιβλία στοιχείου ή στοιχείων, η μη παρακολούθηση της λογιστικής ή της φορολογικής βάσης κάποιου στοιχείου εσόδου, εξόδου, κλπ.), δεν θεμελιώνεται παράβαση και δεν επιβάλλονται πρόστιμα. Το θέμα αυτό επίσης έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015.»

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), ορίζεται ότι : «.....Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.», ενώ με το **άρθρο 77** του ίδιου ως άνω κώδικα «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, περαιτέρω 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, με βάση τις από 12/11/2025 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προκύπτουν τα εξής:

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο των λογιστικών αρχείων του ελεγχόμενου διαπιστώθηκε η καταχώρηση, μεταξύ άλλων, των κάτωθι δαπανών-εξόδων:

ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 24%
.....		7/1/2022	4,52	1,08
.....		7/1/2022	2,94	0,71
.....		12/1/2022	4,52	1,08
.....		27/1/2022	3,53	0,85
.....		28/2/2022	9,70	2,33
.....		18/3/2022	9,29	2,23
.....		19/4/2022	8,13	1,95
.....		27/4/2022	7,23	1,73
.....		27/4/2022	10,45	2,51
.....		27/4/2022	7,55	1,81
.....		18/5/2022	6,97	1,67
.....		18/5/2022	5,81	1,39
.....		18/5/2022	5,81	1,39
.....		18/5/2022	4,52	1,08
.....		21/5/2022	4,80	1,15
.....		25/5/2022	4,80	1,15
.....		16/6/2022	4,52	1,08
.....		17/6/2022	4,52	1,08
.....		28/7/2022	8,13	1,95
.....		28/7/2022	8,63	2,07
.....		9/8/2022	6,32	1,52
.....		24/8/2022	6,47	1,55
.....		8/9/2022	7,55	1,81
.....		8/9/2022	5,76	1,38
.....		16/9/2022	5,42	1,30
.....		20/9/2022	5,39	1,29
.....		28/9/2022	4,52	1,08
.....		11/10/2022	28,87	6,93
.....		11/10/2022	5,76	1,38
.....		11/10/2022	26,94	6,46
.....		11/10/2022	32,75	7,86
.....		19/10/2022	5,81	1,39
.....		10/11/2022	6,32	1,52
.....		24/11/2022	7,23	1,73
.....		1/12/2022	6,32	1,52
.....		7/12/2022	5,42	1,30
.....		16/12/2022	5,42	1,30
.....		30/12/2022	5,76	1,38

.....		30/12/2022	4,52	1,08
ΣΥΝΟΛΑ			308,92	74,07

Ειδικότερα, στην οικεία έκθεση εισοδήματος, ο έλεγχος αναφέρει ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν σε ταχυδρομικές υπηρεσίες, όχι όμως της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, αλλά σε συναλλαγές της εταιρείας με την εταιρεία «.....». Για το λόγο αυτό δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, τη συνολική καθαρή αξία ύψους 308,92€, των ως άνω δαπανών. Επίσης δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, ένα ακόμη φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 61,95€, διότι αφορούσε σε δαπάνες διαμονής σε ξενοδοχείο, όπου δεν προκύπτει ο σκοπός του ταξιδιού και αν αυτό έγινε για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι:

α) η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα δεν έχει εμφανίσει έσοδα κατά το ελεγχόμενο έτος, ώστε να δικαιολογείται η αναγκαιότητα των δαπανών αυτών και β) Η Ι.Κ.Ε., που έχει ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας με την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, έχει εκδώσει παραστατικά εσόδων για παροχή υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στους προορισμούς που αναγράφονται στα ανωτέρω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών από την έκρινε ότι η καταχώρηση των δαπανών αυτών στα βιβλία της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης, και μάλιστα μεγάλου πλήθους παραστατικών (39 στο σύνολό τους), συνιστά μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, όπως ορίζεται στο άρθρο 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, κατά τις προαναφερθείσες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4987/2022, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο, ενώ τα επιμέρους συστατικά τους δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη αποσπασματικά ως προς την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. Η διατύπωση αυτή είναι σύμφωνη και σε αρμονία με τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που έχει το ίδιο ακριβώς περιεχόμενο. Επομένως, για την τήρηση ή μη αξιόπιστου λογιστικού συστήματος θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η συνολική εικόνα, εάν δηλαδή από τον εν γένει έλεγχο μπορούν να εξαχθούν τα απαραίτητα συμπεράσματα για τη λειτουργία της οντότητας και τη χρηματοοικονομική κατάσταση στην οποία βρίσκεται. Η αξιοπιστία, συνεπώς, του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από την αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται επαρκώς οι προαναφερθέντες στόχοι της αξιοπιστίας και της καταλληλότητας.

Επειδή, από την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. και του Κ.Φ.Δ., της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, αλλά και τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, δεν συντρέχουν οι περιπτώσεις της μη τήρησης των προβλεπόμενων βιβλίων ή τήρησης κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, της μη διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων, της μη διαφύλαξης των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανών (ΦΗΜ), της παραβίασης ή παραποίησης ΦΗΜ, ενώ δεν προέκυψε αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, δεδομένου ότι έλαβαν χώρα, όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως προβλέπονται από την Α. 1293/2019. Συνεπώς και ελλείψει

ιδιαίτερης και εμπεριστατωμένης κρίσης της ελεγκτικής αρχής επί της συνολικής αξιοπιστίας και καταλληλότητας του λογιστικού συστήματος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, εσφαλμένα επιβλήθηκε παράβαση για μη συμμόρφωση του προσφεύγοντα με τις κατά το άρθρο 13 του ν.4987/2022 υποχρεώσεις του, εξαιτίας της καταχώρησης στα βιβλία της ελεγχόμενης ατομικής του επιχείρησης συνολικών δαπανών ύψους 308,92€, που αφορούν την εταιρεία «.....», της οποίας διετέλεσε διαχειριστής. Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακύρωσης της με αριθ. πράξης επιβολής προστίμου της περ. ή της παρ. 1 και της περ. ε΄ της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από **12-12-2025** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022

Ανάλυση	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	22.018,85	100.218,49	22.018,85	0,00
Πιστωτικό ποσό φόρου	2.385,67		2.385,67	
Χρεωστικό ποσό φόρου		30.709,14		
Πρόστιμο ανακρίβειας (αρ.58 ΚΦΔ)		16.547,41		
τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Συνολικό ποσό για επιστροφή	1.735,67	1.735,67	1.735,67	
Συνολικό ποσό για καταβολή		49.642,22	0,00	-49.642,22
Ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα	-9.886,04	-9.515,17	-9.515,17	370,87

Επί της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2022, πρόστιμο : 0,00€

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

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.