



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη

27/11/15

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 227

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333260

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ 3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

γ. Του άρθρου 59 του π.δ.111/2014(Α'178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3.Την με **ημερομηνία κατάθεσης..... και με αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανή **προσφυγή** του κατά της με αρ.πρωτ..... αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... οικονομικού έτους 2012,επί της υπ.αρ.πρωτ.....τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012,και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4.Της με αρ.πρωτ..... αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

5.Τις από απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την απόεισήγηση του ΑυτοτελούςΤμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσία μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ.πρωτ..... αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αρ.πρωτ..... τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος οικονομικού έτους 2012 δεν έγινε δεκτό το αίτημά του περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω δήλωση και επιστροφής του αναλογούντος ποσού φόρου του οικείου οικονομικού έτους ως αχρεωστήτως καταβληθέν.

Η ως άνω τροποποιητική δήλωση αφορά τη μείωση του φόρου εισοδήματος με την προσθήκη του κωδικού της ανάλωσης κεφαλαίου (κωδ.788) ποσού 4.192,13 ευρώ στην σύζυγο του προσφεύγοντος ,επικαλούμενος τα αποκτηθέντα εισοδήματα από τα οικ.έτη 2011,2010 και 2009 προκειμένου να καλύψει την πρόσθετη διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού 1.692,13 ευρώ που προέκυψε στο οικ.έτος 2012 λόγω εφαρμογής των τεκμηρίων.

Συγκεκριμένα με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση ,ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος διότι σε περίπτωση που το τελικό αποτέλεσμα μετά τον συμψηφισμό παραμένει αρνητικό, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών η τελική ζημία της χρήσης αυτής δε λαμβάνεται υπόψη αφαιρετικά αλλά για τη χρήση αυτή θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο για ανάλωση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αρ.πρωτ..... αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ,την αποδοχή της με αρ.πρωτ..... τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης και την επιστροφή του αναλογούντος ποσού φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος προβάλλοντας τον λόγο ότι οι φορολογούμενοι ασχέτως της οικογενειακής τους κατάστασης αντιμετωπίζονται χωριστά στην περίπτωση ανάλωσης κεφαλαίου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ.3 του Ν.2238/1994 : «Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α΄ έως Ζ΄ της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς. Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη.(για εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2005 και μετά)».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.1 του Ν.2238/1994 : «Κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, στα οποία **ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου**. Σε αυτή την περίπτωση, το τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζεται με τα

εισοδήματα του άλλου συζύγου. »

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.2 του Ν.2238/1994: «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. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν. β).....γ)

.....δ).....ε).....στ).....
..... 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 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 3.000 (τρεις χιλιάδες) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 3.000 (τριών χιλιάδων) και 5.000 (πέντε χιλιάδων) 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 Ιανουαρίου 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 σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.3 του Ν.2238/1994 : «Προκειμένου προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του παρόντος άρθρου, η ζημία του ίδιου οικονομικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη.»

Επειδή σύμφωνα με την 10377965/356/ΠΟΛ1094/23.03.89 παρ.9: «..... στην περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση την ετήσια δαπάνη αυτού, του άρθρου, η ζημία του ίδιου οικονομικού έτους (εάν δηλαδή-το συνολικό καθαρό εισόδημα του ίδιου έτους του φορολογουμένου, που προκύπτει από την εφαρμογή των δύο πρώτων εδαφίων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν.Δ. 3323/1955, είναι αρνητικό), καθώς και η ζημία των προηγούμενων ετών, δεν εκπίπτει και ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη.

Επειδή σύμφωνα με το έγγραφο 1045929/856/Α0012/19.05.2005 του Υπ.οικονομικών (κάλυψη τεκμηρίου με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών) : « α)Η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων μπορεί να περιοριστεί ή να καλυφθεί με τα οικογενειακά εισοδήματα και συνεπώς είναι δυνατή η κάλυψη τεκμηρίου του ενός συζύγου με τα εισοδήματα του άλλου. β)Στην περίπτωση που σε κάποια χρήση ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση τα τεκμήρια, η τυχόν προκύπτουσα ζημία στην χρήση αυτή δε συμψηφίζεται με τα υπόλοιπα εισοδήματα ούτε μεταφέρεται σε επόμενες χρήσεις. Επομένως κατά την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, η ζημία της χρήσης αυτής δε θα ληφθεί υπόψη. γ) Αν σε κάποιο από τα παρελθόντα έτη τα οποία ο φορολογούμενος επικαλείται προς ανάλωση κεφαλαίου υπάρχει ζημία από εμπορική επιχείρηση, η ζημία αυτή καταρχήν συμψηφίζεται με τα υπόλοιπα εισοδήματα του

φορολογουμένου. Σε περίπτωση που το τελικό αποτέλεσμα μετά τον συμψηφισμό παραμένει αρνητικό, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών η τελική ζημία της χρήσης αυτής δε λαμβάνεται υπόψη αφαιρετικά αλλά για τη χρήση αυτή θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο για ανάλωση.

Επειδή στην εν λόγω περίπτωση ο προσφεύγων για να καλύψει την πρόσθετη διαφορά φορολογητέου εισοδήματος που προσδιορίστηκε με τεκμήρια για το οικ. έτος 2012 επικαλέστηκε εισοδήματα της συζύγου των φορολογικών δηλώσεων προηγούμενων ετών (οικ. 2011, 2010, 2009) από μισθωτές υπηρεσίες ενώ ο ίδιος εμφάνισε στα συγκεκριμένα οικ. έτη ζημία από εμπορική δραστηριότητα.

Εν προκειμένω δεν μπορεί να καλυφθεί η διαφορά μεταξύ δηλωθέντος και τεκμαρτού εισοδήματος καθώς κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου του προσφεύγοντος προηγούμενων ετών, προέκυψε στα υπό κρίση οικ. έτη 2011, 2010 και 2009 αρνητικό υπόλοιπο το οποίο συμψηφίστηκε με το θετικό εισόδημα της συζύγου και το τελικό αλγεβρικό άθροισμα είναι αρνητικό, γεγονός που σημαίνει ότι δεν απέμεινε κεφάλαιο προς επίκληση (ανάλωση) προκειμένου να καλυφθεί η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίου στο οικ. έτος 2012.

Επειδή εν προκειμένω, για το ως άνω φορολογηθέν ποσό υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 την και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς την δήλωση αυτή οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες,

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος
.....

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ-ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΕΠΟΜΕΝΟΥ ΕΤΟΥΣ	ΣΥΝΟΛΑ Φ.Ε.	ΕΙΔ.ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛΕ ΓΓΥΗΣ	ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ
υπόχρεου						
συζύγου	596,58	191,40	787,98	153,80	400,00	1.341,78
					ΑΡΧΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ	1.341,78
					ΤΕΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ	1341,78

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).