



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.10.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2022

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατά της με αριθ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2014 (αρ. δήλωσης) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2014 (αρ. δήλωσης), της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 05.04.2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Α.Α.Δ.Ε., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 20.954,10€, τέλος χαρτοσήμου 6,00€, εισφορά ΟΓΑ στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου 1,20€, καθώς και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 138,32€, ήτοι συνολικό ποσό 21.099,62€.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, στην οποία μεταξύ άλλων δήλωσε στον κωδικό 787 «Ανάλωση Κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» το ποσό των 115.386,24€. Καθόσον κρίθηκε απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών της εν λόγω δήλωσης, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα η προσκόμιση αντιγράφου της με όλα τα δικαιολογητικά, προκειμένου να ελεγχθεί ο σχετικός πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στο αίτημα της φορολογικής αρχής προσκόμισε στις 30/07/2015 τα ζητηθέντα, καθώς και πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου οικ. ετών 1995-2014, από τον οποίο προέκυπτε διαθέσιμο ποσό προς ανάλωση 127.388,24€.

Η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης έκανε εν μέρει δεκτό το αίτημα της προσφεύγουσας περί ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων, αναγνωρίζοντας ως διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση το ποσό των 27.539,26€ αντί του ποσού των 127.388,24€, που επικαλούνταν η προσφεύγουσα. Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους της Α.Α.Δ.Ε, συντάσσοντας παράλληλα το υπ' αρ. πρωτ. ενημερωτικό σημείωμα εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, στο οποίο αναφερόταν αναλυτικά στους λόγους για τους οποίους προέβη σε τροποποίηση του ποσού που αναγραφόταν στον κωδικό 787 της οικείας δήλωσης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2014 και να υπολογιστεί εκ νέου το διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών στο ποσό των 54.992,97€

αντί του ποσού των 27.539,26€ που προσδιόρισε η φορολογική αρχή. Ειδικότερα, ζητά να ληφθεί υπόψη ο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου, όπως επισυνάπτεται στην παρούσα ενδικοφανή, στον οποίο συμπεριλαμβάνεται και το διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση των οικονομικών ετών 1995 και 1996.

Επειδή, στο άρθρο **14§1 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, στο άρθρο **32§2&3 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1088/17.04.2015**: «2. Στις περιπτώσεις που κριθεί απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών των αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων που υποβάλλονται ηλεκτρονικά, θα οδηγούνται για έλεγχο στη Δ.Ο.Υ. και οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκτυπώνονται και αποστέλλονται στους φορολογούμενους από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης».

Επειδή, στο άρθρο **30 του ν. 4172/13** 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, στο άρθρο **34 του ν. 4172/13** 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 καμία 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 (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».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1076/2015**: «..... 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..... 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. Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 πρέπει να γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%). Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρχει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες του άρθρου 31 ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000), προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000), προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) αντίστοιχα. Περαιτέρω, με τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσωνδήποτε προηγούμενων ετών. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών. Τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από

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

Επειδή στο άρθρο **19§2 του Ν. 2238/94**, όπως ίσχυε από 01/01/2010 και έπειτα, ορίζεται ότι: «2. 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)β) γ) δ) ε) 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 καμιά 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....».

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. 1103891/1942/A0012/7.11.2008 απόφαση της Διεύθυνσης φορολογίας εισοδήματος: «..... με τις ισχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994 δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των τεκμηρίων με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς, για την κάλυψη της διαφοράς μεταξύ πραγματικού και τεκμαρτού εισοδήματος μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσονδήποτε προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια είναι δυνατόν να διασταυρωθούν, με τα στοιχεία που τηρούνται στη Δ.Ο.Υ., οι σχετικοί ισχυρισμοί του φορολογούμενου».

Επειδή, σύμφωνα με τα **άρθρα 6 και 10 του Π.Δ. 276/2000** (Εκκαθάριση αρχείων των Υπηρεσιών του Υπ. Οικονομικών): «Άρθρο 6 Περιοδική εκκαθάριση νέων αρχείων. Κάθε Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, μέσα στο πρώτο τρίμηνο κάθε έτους, επιμελείται για την εκκαθάριση του αρχείου της από τα έγγραφα και λοιπά στοιχεία, των οποίων έχει παρέλθει ο χρόνος διατήρησής τους, που προβλέπεται στις διατάξεις των άρθρων 8 και επόμενων του παρόντος διατάγματος.....

Άρθρο 10 Έγγραφα επί θεμάτων φορολογίας εισοδήματος....1. Δηλώσεις και λοιπά έγγραφα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων και πλοίων, εφόσον έχουν ενημερωθεί τα τηρούμενα οικεία βιβλία και έχουν περαιωθεί οριστικά και αμετάκλητα οι σχετικές υποθέσεις...3 χρόνια από τη λήξη του έτους, μέσα στο οποίο παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους, τέλη και εισφορές, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις. Αν η φορολογική εγγραφή οριστικοποιηθεί αμετάκλητα μετά τον χρόνο παραγραφής τα σχετικά στοιχεία διατηρούνται για τρία κόμη χρόνια μετά την ημερομηνία οριστικοποίησης αυτής».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 9§2 του Ν. 4174/2013** οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

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, στην υπό εξέταση περίπτωση η προσφεύγουσα, προκειμένου να περιορίσει την διαφορά που προκύπτει στο φορολογικό έτος 2014 μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματός της (*παράγραφος 1 του άρθρου 30 του Ν. 4172/2013*), επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και συγκεκριμένα των οικ. ετών 1995-2014, συνολικού ύψους 54.992,97€.

Επειδή, η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, επικαλείται και διαθέσιμο εισόδημα οικ. ετών 1995-1996, συνυποβάλλοντας θεωρημένο αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1995, καθώς και αθεώρητο αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1996, χωρίς τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα.

Επειδή, η φορολογική αρχή για τα ως άνω έτη έχει προβεί σε εκκαθάριση των αρχείων της (*κατ' εφαρμογή των άρθρων 6 και 10 του Π.Δ. 276/2000*), με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η ανάκτηση των δεδομένων των οικ. ετών 1995-1996 από την υπηρεσία.

Συνεπώς, δεδομένου ότι η διασταύρωση των δηλωθέντων στοιχείων στο οικ. έτος 1996 (το βάρος απόδειξης των οποίων φέρει η φορολογούμενη σύμφωνα με το *άρθρο 34§2 περ. ζ' του Ν.*

4172/2013) είναι ανέφικτη, δεν δύναται αυτά να αξιολογηθούν στο πλαίσιο περιορισμού της τεκμαρτής δαπάνης του φορολογικού έτος 2014. Ομοίως, το διαθέσιμο εισόδημα του προηγούμενου οικ. έτους 1995, ορθώς δεν λήφθηκε υπόψη από την φορολογική αρχή, καθώς τούτο θα ήταν εφικτό μόνο στην περίπτωση που τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση ήταν συνεχόμενα από το έτος 1995 έως και το οικ. έτος 2014 (ΠΟΛ 1076/2015).

Επειδή, εσφαλμένα η προσφεύγουσα κατά τον προσδιορισμό του διαθέσιμου εισοδήματος προηγούμενων ετών ως εισόδημα από ακίνητα, λαμβάνει υπόψιν της το ακαθάριστο εισόδημα από την εκμίσθωση αυτών και όχι το καθαρό, όπως αυτό προσδιορίζεται κατά την εκκαθάριση της εκάστοτε δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, μετά την αφαίρεση των εκπιπτόμενων ποσών του άρθρου 23§1 του Ν. 2238/94.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, τα ποσά του οποίου η προσφεύγουσα δύναται να επικαλεστεί στον κωδικό 787 «*Ανάλωση Κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο*» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, προκειμένου να περιορίσει την τεκμαρτή της δαπάνη, διαμορφώνεται ως εξής:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΡ. 16 Ν. 2238/94	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΡ. 17 Ν. 2238/94	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΕΛΑΧ. ΠΟΣΟ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΠΟΣΩΝ	ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΟΣ ΑΝΑΛΩΣΗ
1995	ΔΕΝ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΥΠΟΨΗ ΓΙΑ ΤΟΝ ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΡΟΣ ΑΝΑΛΩΣΗ						0,00
1996							0,00
1997	7.910,49	704,33	0,00	1.441,82	2.900,00	2.900,00	5.010,49
1998	15.188,62	704,33	0,00	1498,17	2.900,00	2.900,00	12.288,62
1999	14.170,09	0,00	0,00	1.581,80	2.900,00	2.900,00	11.270,09
2000	15.862,10	0,00	39.558,74	1.831,55	2.900,00	42.458,74	-26.596,64
2001	14.513,94	1.978,94	6.951,33 (1)	2.126,78	2.900,00	2.900,00	11.613,94
2002	15.171,49	4.041,09	42.070,73	2.316,36	2.900,00	46.111,82	-30.940,33
2003	11.406,28	4.012,00	6.095,25	2.446,00	2.900,00	10.107,25	1.299,03
2004	10.217,10	4.012,00	0,00	2.592,00	2.900,00	4.012,00	6.205,10
2005	10.785,10	4.012,00	0,00	3.228,00	2.900,00	4.012,00	6.773,10
2006	9.387,50	3.410,00	0,00	3.006,00	2.900,00	3.410,00	5.977,50
2007	10.731,00	3.410,00	0,00	2.922,00	2.900,00	3.410,00	7.321,00
2008	11.637,10	3.410,00	0,00	3.403,20	2.900,00	3.410,00	8.227,10
2009	ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΗΚΕ ΤΕΚΜΑΡΤΑ- ΔΕ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΥΠΟΨΗ						0,00
2010	11.878,80	0,00	0,00	3.847,86	2.500,00	3.847,86	8.030,94
2011	12.923,80	8.761,00 (2)	0,00	4.363,26	2.500,00	8.761,00	4.162,80
2012	ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΗΚΕ ΤΕΚΜΑΡΤΑ- ΔΕ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΥΠΟΨΗ						0,00
2013							0,00
2014							0,00
ΣΥΝΟΛΟ	171.783,41	38.455,69	94.676,05	36.604,80	39.800,00	141.140,67	30.642,74

1. Αφορά ποσό που καταβλήθηκε για την τοκοχρεολυτική απόσβεση χρεώσεων μέσω πιστωτικών καρτών για αγορά καταναλωτικών αγαθών (ΚΩΔ. 730), το οποίο δεν αφαιρείται (σχετ. ΠΟΛ 1238/31.10.1994).

2. Κατοικιών 5.678,00€ + Ε.Ι.Χ. 693,00€ + ελαχ. ποσό διαβίωσης 2.500,00€

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται εν μέρει αποδεκτός και το διαθέσιμο εισόδημα προς ανάλωση στο φορολογικό έτος 2014, προσδιορίζεται στο ποσό των 30.642,74€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./.....2019 ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, ως προς το δηλωθέν στον κωδικό 787 «Ανάλωση Κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» ποσό. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης όπως προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της προσφεύγουσας σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.