



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/05/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 46

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18.1.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής, κατοίκου Χαλανδρίου Αττικής, οδός αριθμός, με την ιδιότητά του ως κηδεμόνα των ανηλίκων του, ΑΦΜ, και του, ΑΦΜ, κληρονόμων της αποβιώσας του, ΑΦΜ, κατά της φερόμενης ως σιωπηρής άρνησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής, με την οποία απορρίφθηκε το από 08.12.2021 αίτημά του προς νέα εκκαθάριση της υπ' αριθμ. /3.9.2021 (πρώτης) τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2019 της εν λόγω αποβιώσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το αναφερθέν στην ανωτέρω παράγραφο 4 από 08.12.2021 αίτημα του προσφεύγοντος, με την ιδιότητά του ως κηδεμόνα των ανηλίκων του ΑΦΜ, και του ΑΦΜ, κληρονόμων της αποβιωσάσης του ΑΦΜ, προς νέα εκκαθάριση της υπ' αριθμ. /3.9.2021 (πρώτης) τροποποιητικής δήλωσης ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 της εν λόγω αποβιωσάσης, το οποίο φέρεται να απορρίφθηκε σιωπηρά από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 18.1.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ, με την ιδιότητά του ως κηδεμόνα των ανηλίκων του ΑΦΜ, και του ΑΦΜ, κληρονόμων της αποβιωσάσης του ΑΦΜ, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το από 08.12.2021 αίτημά του ο προσφεύγων, με την ιδιότητά του ως κηδεμόνα των ανηλίκων του ΑΦΜ, και του ΑΦΜ, κληρονόμων της αποβιωσάσης του ΑΦΜ, ζήτησε τη νέα εκκαθάριση της υπ' αριθμ. /3.9.2021 (πρώτης) τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2019 της εν λόγω αποβιωσάσης, ισχυριζόμενος ότι, δεδομένου ότι ολόκληρο το 2019 διέμενε με το σύζυγό της, πρέπει να γίνει δεκτή η ανάλωση κεφαλαίου από κοινού των δύο συζύγων, πλην όμως το αίτημά του αυτό δε φαίνεται να είχε γίνει αποδεκτό από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής μέχρι τις 27.1.2022, ημερομηνία κατά την οποία συμπληρωνόταν το 50ήμερο από την ημερομηνία υποβολής του.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων, με την ιδιότητά του ως κηδεμόνα των ανηλίκων του ΑΦΜ, και του ΑΦΜ, κληρονόμων της αποβιωσάσης του ΑΦΜ, ζητά, καθ' ερμηνεία του διατυπωθέντος με αυτήν αιτήματός του, την ακύρωση της τεκμαιρόμενης ως αρνητικής (λόγω απράκτου παρόδου 50ημέρου) απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής επί του ως άνω από 08.12.2021 αιτήματός του, την αποδοχή του εν λόγω αιτήματος και την εκ νέου εκκαθάριση της ως άνω υπ' αριθμ. /3.9.2021 (πρώτης) τροποποιητικής δήλωσης ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 της εν λόγω αποβιωσάσης, ισχυριζόμενος ότι είναι συστημικό λάθος ο διαφορετικός υπολογισμός του φόρου λόγω χωριστής φορολογικής δήλωσης, αφού δεν ανταποκρίνεται στις πραγματικές συνθήκες διαβίωσης της αποβιωσάσης (διέμενε ολόκληρο το 2019 με το σύζυγό της, ΑΦΜ), που ήταν ίδιες με τα προηγούμενα έτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω από 08.12.2021 αίτησής του

(08.12.2021): «1. [...] πράξη διοικητικού [...] προσδιορισμού φόρου [...] δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος, για έναν από τους εξής λόγους: α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, β) [...]. 2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου **εντός προθεσμίας τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης** [...]. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης. 3. [...]. 4. Κατά της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, με την οποία απορρίπτεται η αίτηση του φορολογούμενου, καθώς και κατά της πράξης που εκδόθηκε με βάση την παρ. 3, χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 52 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα της ως άνω από 08.12.2021 αίτησής του (08.12.2021): «Η αίτηση ακύρωσης ή τροποποίησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B υποβάλλεται κατά [...] πράξεων [...] διορθωτικού προσδιορισμού φόρου [...] που εκδίδονται από την 1^η.1.2020 και μετά.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2019: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2019), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1-3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019): «1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34. 2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34. 3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 και 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019): «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 [...]. 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: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από

τον 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 υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν. β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις. γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων. δ) [...]. ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης. στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη. ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα. Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, το ποσό της δαπάνης του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ για κάθε σύζυγο. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού. [...]. 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. 3. [...].»

Επειδή, η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι η ως άνω από 08.12.2021 αίτηση του προσφεύγοντος συνιστά επί της ουσίας αίτηση τροποποίησης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/3.9.2021 και αριθμό ειδοποίησης/5.10.2021, η οποία εκδόθηκε κατόπιν εκκαθάρισης της ως άνω υπ' αριθμ.

...../3.9.2021 (πρώτης) τροποποιητικής δήλωσης ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 της εν λόγω αποβιωσάσης, πρέπει δε υπό αυτό το πρίσμα να γίνει δεκτή και να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης ΦΕΦΠ από την/τον Προϊσταμένη/Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια της οποίας (νέας εκκαθάρισης) θα πρέπει, δεδομένου ότι η ως άνω αποβιώσασα υπέβαλε σταθερά, τουλάχιστον από το οικονομικό έτος 2005 και μέχρι το θάνατό της, από κοινού με τον ως άνω σύζυγό της, ΑΦΜ, δήλωση ΦΕΦΠ κάθε έτος, να ληφθεί υπόψη το ποσό της προβαλλόμενης ανάλωσης κεφαλαίου στο ύψος που ήθελε θεωρηθεί από την/τον εν λόγω Προϊσταμένη/Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ως αποδεδειγμένο και να τροποποιηθεί αντίστοιχα η ως άνω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/3.9.2021 και αριθμό ειδοποίησης/5.10.2021.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 18.1.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, με την ιδιότητά του ως κηδεμόνα των ανηλίκων του, ΑΦΜ, και του, ΑΦΜ, κληρονόμων της αποβιωσάσης του, ΑΦΜ, **και την τροποποίηση** της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/3.9.2021 και αριθμό ειδοποίησης/5.10.2021, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.