



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/11/2022

Αριθμός απόφασης: 3554

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 16/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθμ. δήλωσης/2022- αριθμ. ειδοποίησης/2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε φορολογικού έτους 2020 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. δήλωσης/2022- αριθμ. ειδοποίησης/2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 4.827,77 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 810,77 ευρώ, σύνολο 5.638,54 ευρώ.

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμό καταχώρησης/2022 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020, στην οποία δήλωσε μεταξύ άλλων στον κωδικό 787 «Ανάλωση Κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» το ποσό των 14.500,00 ευρώ. Καθόσον κρίθηκε απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών της εν λόγω δήλωσης, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά στις 09.03.2022 η προσκόμιση περαιτέρω αποδεικτικών για την εκκαθάριση της προκειμένου να ελεγχθεί ο σχετικός πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου. Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στο αίτημα της φορολογικής αρχής, προσκόμισε τα ζητηθέντα, από τα οποία, κατόπιν ελέγχου από την Δ.Ο.Υ., δεν προέκυψε διαθέσιμο υπόλοιπο την 31/12/2019. Προς τούτο ο κωδικός 787 διαγράφηκε κατά την εκκαθάριση της υπό κρίση δήλωσης και το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης ήταν χρεωστικό 5.638,54 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, ζητώντας να ληφθεί υπόψη το ποσό των 14.500,00 ευρώ που έχει δηλωθεί από μέρους του στον κωδικό 787 της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:
«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) (ΦΕΚ Α' 167/23-7-2013), στο άρθρο 30, ορίζει 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.» Στο άρθρο 31, ότι: «1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογούμενου, 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,... γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης.... 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.....». Στο άρθρο 34, ότι : «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ [...]. 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 σύζυγό 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) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. ... ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία...., 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 διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα....».

Επειδή, με τις διατάξεις της 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), ορίζονται μεταξύ άλλων στην ενότητα «Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης», τα εξής: «Σας κοινοποιούμε τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους: Με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του ν.4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32. Με το άρθρο 33 ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων του άρθρου 7 του ΚΦΕ, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34. Ειδικότερα, ορίζονται τα ακόλουθα: Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης... 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:.... 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 (ζημιές) 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, περαιτέρω, με τις διατάξεις της **Ε. 2137/12-07-2019**, 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» ορίζεται ότι : «Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα: 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....»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση ο προσφεύγων, προκειμένου να περιορίσει τη διαφορά που προέκυψε στο φορολογικό έτος 2020 μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού δηλωθέντος εισοδήματός του, συμπεριέλαβε στην οικεία δήλωση εισοδήματος (Ε1) στον κωδικό 787 «Ανάλωση Κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» το ποσό των 14.500,00 ευρώ. Ωστόσο η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, μετά από έλεγχο των από μέρους του προσκομιζόμενων δικαιολογητικών, έκρινε ότι δεν προκύπτει διαθέσιμο υπόλοιπο την 31/12/2019 και διέγραψε τον κωδικό 787 κατά την εκκαθάριση της υπό κρίση δήλωσης.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/21-10-2022 έγγραφο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, προκειμένου να ζητήσει πρόσθετες διευκρινίσεις και συγκεκριμένα το αναλυτικό ιστορικό της υπό κρίση υπόθεσης. Η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων σε απάντηση του προαναφερόμενου απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/03-11-2022 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων/2022) έγγραφο της.

Επειδή το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/03-11-2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων αναφέρει ότι: «Σχετικά με την αριθ. /16 ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή του του (Α.Φ.Μ.), σας γνωρίζουμε αναλυτικά το ιστορικό της υπόθεσης.

Η Δ.Ε. φορολογικού έτους 2020 οδηγήθηκε για έλεγχο στην Δ.Ο.Υ., λόγω αγοράς 2 ακινήτων, συνολικού ποσού 21.611,67 ευρώ (τίμημα, φόροι μεταβίβασης και συμβολαιογραφικά έξοδα).

Προκειμένου να καλύψει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, επικαλέστηκε κεφάλαιο προηγούμενων ετών ποσού 14.500,00 ευρώ και με το αριθ. /2022 ηλεκτρονικό μας μήνυμα, ζητήσαμε να μας προσκομίσει πίνακα ανάλωσης, εκκαθαριστικά των ετών για τα οποία επικαλείται το διαθέσιμο κεφάλαιο, καθώς και κάθε δικαιολογητικό που μπορεί να αφορά πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, δάνεια κ.ά. Στον πίνακα που μας προσκόμισε, για έλεγχο από το οικ. έτος 2009 (χρήση 2008) κατά την δική του δήλωση προέκυπτε υπόλοιπο διαθέσιμο την 31-12-2019 ποσό 29.201,34 ευρώ. Από τον δικό μας έλεγχο διαπιστώσαμε τα πιο κάτω:

Δεδομένου ότι η οικογενειακή του κατάσταση είναι διαζευγμένος, το τεκμήριο διαβίωσης είναι 3.000,00 ευρώ ανά έτος και όχι 2.500, όπως δήλωσε στον πίνακα από το οικ. Έτος 2011.

Το οικ. έτος 2014 (έχει παραγραφεί 31-12-2019) δεν δήλωσε ποσό τοκοχρεολυσίων, παρ' ότι το οικ. 2012 και 2013 είχε δηλώσει 6.495,03 και 6.498,66 ευρώ αντίστοιχα. Στο οικ. αυτό έτος δεν έχουμε ηλεκτρονική πληροφόρηση για τοκοχρεολύσια.

Το φορολογικό έτος 2014 (έχει παραγραφεί 31-12-2020) δεν δήλωσε ποσό τοκοχρεολυσίων 6.495,10 ευρώ (υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση).

Το φορολογικό έτος 2015, είχε υποβάλλει κοινή Δ.Ε. με την πρώην σύζυγο του και καλύφθηκαν τα δικά του τεκμήρια συνολικού ποσού 8.348,71 ευρώ από το εισόδημά της κατά το ποσό των 7.889,80 ευρώ και το υπόλοιπο ποσό 458,91 ευρώ φορολογήθηκε ο ίδιος με προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων.

Το φορολογικό έτος 2016 (παραγράφεται 31-12-2022), δεν δήλωσε τοκοχρεολύσια ποσού 2.706,72 ευρώ, (σύμφωνα με την ηλεκτρονική πληροφόρηση).

Τέλος το φορολογικό έτος 2018 αγόρασε το υπ' αριθ. I.X. επιβατηγό για το οποίο δεν δήλωσε αξία αγοράς του.

Για τα φορολογικά έτη 2016 και 2018 οφείλει να υποβάλλει τροποποιητικές δηλώσεις για τους πιο πάνω λόγους που περιγράψαμε.

Έπειτα από τα πιο πάνω που αναλυτικά σας αναφέραμε δεν προέκυψε διαθέσιμο υπόλοιπο κεφαλαίου την 31-12-2019 και για τον λόγο αυτόν διαγράψαμε συνολικά τον κωδικό 787 Ε1 στο φορολογικό έτος 2020...»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν προκύπτει διαθέσιμο υπόλοιπο κεφαλαίου προς ανάλωση την 31-12-2019 και κατά συνέπεια, ορθώς η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων ορθώς προέβη στην έκδοση της με αριθμ. ειδ./2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, μη λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω ποσό που συμπεριέλαβε αρχικά ο προσφεύγων στον κωδικό 787 του πίνακα 6 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 16/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:
Επί της υπ' αριθμ. ειδ./2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, ποσό πληρωμής: 5.638,54 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΚΑΡΑΝΙΚΟΛΑΣ

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.