



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11/06/2024

Αριθμός απόφασης:1534

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β'6009).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 13/02/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με ΑΦΜ, ως κληρονόμου της συζύγου του του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. ειδοποίησης/23-01-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τη με αριθμό/04-07-2023 αρχική δήλωση φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 19/02/2024 έγγραφες απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 13/02/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με ΑΦΜ, με την ιδιότητά του ως κληρονόμου της αποβιώσασας συζύγου του, του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ. δήλωσης. /04-07-2023 και αρ. ειδοποίησης /23-01-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Δ.Ο.Υ Σερρών, φορολογικού έτους 2022, το φορολογητέο εισόδημα της αποβιώσασας κατά την 10.04.2023 του, προσδιορίστηκε τεκμαρτως στο ποσό των 20.718,36 ευρώ, με την προσθήκη προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών (15.680,29€) και επιβλήθηκε σε βάρος της φόρος, ύψους 3.382,67 €.

Ο προσφεύγων με την ιδιότητα του κληρονόμου της αποβιώσασας, ζητά τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της ως άνω υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους

1. Δεν καθορίστηκαν ορθά από τη φορολογική αρχή, οι αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης της θανούσας συζύγου του, δεδομένου ότι δε λήφθηκαν υπόψη, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2^ε του άρθρου 31 του ν. 4172/2013, τα εισοδήματά του από 01/01/2022 έως 31/12/2022 που ανέρχονταν στο ύψος των 20.158,62€. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού προσκομίζει, το έντυπο φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 (έντυπο Ε1), λογαριασμό ρεύματος της εταιρείας Φυσικού Αερίου για τη χρονική περίοδο 30/09/2022-18/11/2022 για την κατοικία τους, καθώς και δύο λογαριασμούς ύδρευσης της ΔΕΥΑΣ, για περιόδους κατανάλωσης έτους 2022.

2. Εάν κατά την υποβολή της δήλωσης για το φορολογικό έτος 2022, ζούσε η σύζυγός του, θα υπέβαλαν κοινή δήλωση, θα υπολογίζονταν και τα δικά του εισοδήματα και δε θα προστίθετο στο εισόδημά της το τεκμήριο δαπάνης διαβίωσης για την κατοικία ιδιοκτησίας της, που ανέρχονται σε 12.180,00€ και ο φόρος ο οποίος θα προέκυπτε για αυτήν, θα ήταν πολύ μικρότερος του καταλογισθέντος φόρου με το εκκαθαριστικό σημείωμα έτους 2022.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι : «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1114/2016 “Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ. Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου”

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4987/2022, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση....»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 63 του ν. 4987/2022: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της

παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.”

Επειδή, με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εντάχθηκαν σε ενιαίο κείμενο οι σχετικές ρυθμίσεις των υπαγόμενων σε αυτόν φορολογιών. Ειδικότερα, όσον αφορά την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων ο νέος κώδικας προβλέπει, εκτός της αρχικής και της υπό επιφύλαξη δήλωσης, την υποβολή κατ’ άρθρο 19 παρ.1, τροποποιητικής δήλωσης, την οποία υποβάλλει ο φορολογούμενος, όταν διαπιστώσει ότι η αρχική δήλωσή του περιέχει λάθος ή παράλειψη. Η τροποποιητική δήλωση αναφέρεται στη συμπληρωματική δήλωση του προϋσχύσαντος καθεστώτος, συμπεριλαμβάνει όμως και την ανάκληση υποβληθείσας δήλωσης στην περίπτωση, που από πραγματικό ή νομικό σφάλμα ο υπόχρεος περιέλαβε στη δήλωσή του φορολογητέα ύλη, που ήταν ανύπαρκτη ή υπερέβαινε την πραγματική ή δεν υπόκειται σε φόρο. Συνεπώς, οι ρυθμίσεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας δεν αποκλείουν τη δυνατότητα, που είχε και πριν τη θέσπισή του ο φορολογούμενος, όταν στη δήλωσή του περιέλαβε ως φορολογητέα, ποσά μη υποκείμενα σε φόρο, να ανακαλέσει κατά το αντίστοιχο κεφάλαιο τη δήλωση, υποβάλλοντας κατά τούτο τροποποιητική της αρχικής και να ζητήσει την επιστροφή του αχρεώστητου ποσού φόρου. Ως εκ τούτου, κατά τη διαδικασία ανάκλησης, που θεσπίζεται από τον Κώδικα, ο φορολογούμενος οφείλει να υποβάλει, προηγουμένως, σχετική δήλωση στη Φορολογική Διοίκηση και σε περίπτωση, που δεν γίνει αυτή δεκτή ή παρέλθει τρίμηνη προθεσμία χωρίς να αποφανθεί η Διοίκηση επί της ανακλήσεως μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή κατά της ρητής ή σιωπηρής απόρριψης και μόνο αν και αυτή απορριφθεί ρητά ή σιωπηρά μπορεί να προσφύγει στο διοικητικό δικαστήριο (Δ.Εφ.Χανίων 387/2017).

Επειδή, περαιτέρω, ο ν. **4172/2013** «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (Α’ 167/23-7-2013), ορίζει στο **άρθρο 30** ότι: «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.. 4. ...», στο δε **άρθρο 31** ορίζει ότι: «1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογούμενου...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%). ...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. **2. Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά συντρέχουν ιδίως στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι:** α) υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις, β) είναι φυλακισμένοι, γ) νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική, δ) είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας, ε) **συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι αυτοί έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές, στ) είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητα τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους και ζ) προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική. Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτές, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Η Φορολογική Διοίκηση ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογούμενου και μειώνει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία. ...».**

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης στην περίπτωση του εναλλακτικού τρόπου προσδιορισμού της ελάχιστης φορολογίας εισάγει τεκμήριο μαχητό, το οποίο μπορεί να καταρριφθεί από τον φορολογούμενο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία που προσκομίζει.

Επειδή σε όλες τις περιπτώσεις που αφορούν τη μείωση, ή το μη υπολογισμό και την αμφισβήτηση των αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης το ζήτημα είναι πραγματικό και ανάγεται στην εξελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης, στην κρίση των διοικητικών δικαστηρίων.(ΔΕΑΦ Α 1013098 ΕΞ 30/1/2017 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης - Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α').

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2022, εκδόθηκε με βάση στοιχεία που αντλήθηκαν από την ιδιαίτερη φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα με την ιδιότητα του κληρονόμου, για λογαριασμό της θανούσης

Επειδή, ο προσφεύγων ζητά το πρώτον, με την άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής να ληφθούν υπόψη τα εισοδήματά του, χωρίς ωστόσο προηγουμένως να έχει υποβάλλει τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του, στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σερρών, η οποία αφού τα ελέγξει και τα αξιολογήσει θα μειώσει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη της αποβιώσας συζύγου του και μόνο σε περίπτωση απόρριψης αυτών, δύναται να ζητήσει την επανεξέταση της πράξης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης (άρθρο 72 του ν. 5104/2024), η υπό κρίση προσφυγή θα πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **13/02/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με ΑΦΜ

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 ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.