



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/07/2024

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

Αριθμός απόφασης: 1665

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
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.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 08/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. ειδοποίησης/08.02.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την με α/α 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2021, με αρ. χρηματικού καταλόγου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ειδοποίησης/08.02.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την με α/α αρχική δήλωση φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

7. Την υπ' αριθ. 25/17.06.2024 πράξη αναπομπής βάσει του άρθρου 3 παρ. 3 της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

8. Την υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/01.07.2024 απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

9. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/02.07.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/02.07.2024 συμπληρωματικό υπόμνημά του, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ειδοποίησης/08.02.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2021, με αρ. χρηματικού καταλόγου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, προέκυψε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό φόρου 165.497,82€ έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 2.108,67€, λόγω προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών ύψους 389.748,06€.

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά, την 10/05/2023, την με α/α καταχώρισης 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, στην οποία συμπεριέλαβε, μεταξύ άλλων, στον πίνακα 5 [Προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης] αυτής και ειδικότερα, στον κωδ. 743 [Δαπάνη για αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων, χρεογράφων γενικά και καταβολές ασφαλιστικών επενδυτικών προϊόντων] ποσό 400.000,00€ και στον πίνακα 6 [Πρόσθετα ποσά εισοδήματος και λοιπά πληροφοριακά στοιχεία] αυτής και ειδικότερα, στους κωδ. 787 και 788 [ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο] ποσά 225.000,00€ και 200.000,00€ αντίστοιχα.

Προκειμένου η Φορολογική Διοίκηση να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου κλήθηκε ο προσφεύγων να προσκομίσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τα ποσά που αναλώθηκαν για τη σύσταση της μονοπρόσωπης ΙΚΕ και συνεπάγονται μείωση της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, τα οποία δεν καλύπτονται από ηλεκτρονικά αρχεία.

Ο προσφεύγων απέστειλε στη φορολογική αρχή πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των ετών 2010 - 2020, με συνημμένα τα εκκαθαριστικά και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ίδιων ετών και αντίγραφα της υπ' αριθ. /2017 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, βάσει των οποίων υφίστατο διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη της δαπάνης σύστασης μονοπρόσωπης ΙΚΕ. Ωστόσο, η φορολογική αρχή, βασιζόμενη μόνο επί του προαναφερθέντος πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων των ετών 2010 - 2020 που προσκόμισε ο προσφεύγων, διαμόρφωσε το διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών προς ανάλωση (κωδ. 787 - 788), στο ποσό των 31.042,58€.

Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της προαναφερθείσας δήλωσης με την έκδοση, δυνάμει της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν.4987/2022, της προβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος α) τροποποιώντας το ποσό στον κωδικό 787 [ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο] από 225.000,00€ σε 30.000,00€, όπως είχε συμπεριληφθεί στην αρχική δήλωση, και β) διαγράφοντας το ποσό των 200.000,00€ από τον κωδικό 788 που αφορά την ανάλωση κεφαλαίου της συζύγου του προσφεύγοντος, βάσει του άρθρου 34 του ν.4172/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι υφίστατο επαρκές διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση για την κάλυψη της αντικειμενικής δαπάνης. Συγκεκριμένα, από την υπ' αριθ./2017 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και την έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκύπτει ότι το διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο ανερχόταν σε 529.381,73€ κατά την 31/12/2009 και σε 488.394,04€ κατά την 31/12/2010 που σε συνδυασμό με τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των ετών 2010 – 2020 υπερκαλύπτουν τα δηλωθέντα στους κωδικούς 787-788 ποσά των 225.000,00€ και 200.000,00€ αντίστοιχα.

Επειδή, με το άρθρο 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 μέσα στην προθεσμία 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 προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στις περιπτώσεις που κατά τη φορολογική νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 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 τον 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, με την υπ' αριθ. Ε.2162/2020 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες για την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ και διευκρινίστηκε ότι: «Β. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιολόγηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών που ζητούνται για τη συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης... 6. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητήσει τα σχετικά δικαιολογητικά για τα εισοδήματα ή τις δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, είτε κατά την υποβολή της δήλωσης από τον φορολογούμενο και πριν από την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, είτε μετά την υποβολή της και αφού έχει ήδη εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Για την προσκόμιση των δικαιολογητικών αυτών, είτε εμφανίζεται σχετικό μήνυμα κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, είτε αποστέλλεται στον φορολογούμενο μήνυμα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, είτε αποστέλλεται απλή επιστολή... 7. Οι Δ.Ο.Υ. εξετάζουν αν τα δικαιολογητικά που παρέλαβαν ανταποκρίνονται στα συμπληρωμένα στη δήλωση ποσά και είτε προσθέτουν εισοδήματα που δεν είχαν δηλωθεί όπως έπρεπε, είτε απαλείφουν ποσά που οδηγούν σε φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή μείωση φόρου ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος όταν αυτά δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά ή όταν δεν αποστέλλονται καθόλου δικαιολογητικά εντός της οριζόμενης προθεσμίας. Κατόπιν διενεργούν νέα εκκαθάριση και εκδίδουν νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στην οποία συμπεριλαμβάνονται, ανάλογα με την

περίπτωση, τα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.4172/2013 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...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:... β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς,....».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου νόμου 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:... 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... 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, με την ΠΟΛ.1076/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 30 – 34 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32, όπως η διαφορά αυτή αναμορφώνεται ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, φορολογείται κατά περίπτωση... 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:... 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... 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... 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, με την Ε.2137/2019 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σε θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τις ανάγκες εφαρμογής της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013 και επισημάνθηκε ότι: «...6. Σε περίπτωση επίκλησης από τον φορολογούμενο ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, στα οποία περιλαμβάνονται φορολογικά έτη που έχουν ήδη ελεγχθεί και για τα οποία έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού

του φόρου, κατά τα έτη αυτά ως κεφάλαιο προς ανάλωση θα λαμβάνεται υπόψη αυτό που προκύπτει ή που προσδιορίστηκε με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου και όχι αυτό που προσδιορίζεται από το άρθρο 34 του Ν.4172/2013, καθώς σε έτος για το οποίο έχει εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν χωρεί εκ νέου εφαρμογή του άρθρου 34 του Ν.4172/2013 μετά την έκδοση των πράξεων αυτών, ως αν δεν είχε μεσολαβήσει έλεγχος...».

Επειδή, με το άρθρο 67 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «...7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Α.1034/2022 (ΦΕΚ Β' 1098) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα "Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2021 και εφεξής για φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του Ν.4172/2013 (Α' 167)" ορίζεται ότι: «Άρθρο 3 Πράξεις Διοικητικού ή Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου. 1. Ο τύπος της πράξης του Διοικητικού/Διορθωτικού προσδιορισμού, κατά περίπτωση, του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης, με την οποία συνίσταται και βεβαιώνεται η οφειλή ή η απαίτηση του υπόχρεου και της συζύγου/ΜΣΣ, είναι αυτός που ορίστηκε στο Παράρτημα Ε' «Πράξη Διοικητικού/Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με την οποία συνίσταται και βεβαιώνεται οφειλή» και στο Παράρτημα Στ' «Πράξη Διοικητικού/Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με την οποία συνίσταται και βεβαιώνεται απαίτηση», αντιστοίχως, της υπό στοιχεία Α.1041/2019 απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ (Β' 353) και ισχύει για το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα {όπως τροποποιήθηκε με την υπό στοιχεία Α.1201/2019 απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ (Β' 1861)}... 3. Η πράξη Διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση την αρχική ή τις εμπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ή με βάση κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 32 ΚΦΔ. Η πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 34 ΚΦΔ... Άρθρο 4 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου... 2. Στις περιπτώσεις που κριθεί απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών των αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων που υποβάλλονται με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, οι φορολογούμενοι ειδοποιούνται μέσω μηνύματος να προσκομίσουν ή να αποστείλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέσω της πλατφόρμας "Τα Αιτήματά μου" στην ψηφιακή πύλη myAADE και τους λοιπούς τρόπους που προβλέπονται στην παρ. 1γ του άρθρου 1, τα δικαιολογητικά εντός δεκαπέντε (15) ημερών. Μετά το πέρας της ανωτέρω προθεσμίας, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις Δ.Ο.Υ., διαγράφοντας ή διορθώνοντας, όπου απαιτείται, ποσά τα οποία συνεπάγονται φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος ή μείωση του φόρου, τα οποία δεν καλύπτονται από ηλεκτρονικά αρχεία ούτε προσκομίζονται για αυτά τα κατάλληλα δικαιολογητικά σε φυσική μορφή και στη συνέχεια εκδίδονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32 ΚΦΔ (σχετ. η Ε.2162/2020 εγκύκλιος). Οι Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, στις περιπτώσεις

αυτές, εκδίδονται από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης και κοινοποιούνται στους φορολογούμενους με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 13 του άρθρου 1 της παρούσας... Άρθρο 5 Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος... ΠΙΝΑΚΑΣ 5 (ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ)... 36. Το συνολικό ποσό όλων των αγορών χρεογράφων (μετοχών κ.λπ.) γενικά που πραγματοποιήθηκαν εντός του ίδιου φορολογικού έτους δηλώνεται στους κωδικούς 743-744 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος... ΠΙΝΑΚΑΣ 6 (ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΟΣΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ)... 43... θ. Κωδικοί 787-788: Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από τον φόρο...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 25/17.06.2024 πράξη του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, βάσει του άρθρου 3 παρ. 3 της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017), αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών (2010 - 2020), τα αντίγραφα εκκαθαριστικών και πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ετών 2010 - 2020, και το αντίγραφο της υπ' αριθ./2017 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/01.07.2024 έγγραφο μας διαβιβάστηκε η από 27/06/2024 απάντηση της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, η οποία έκρινε ότι το διαθέσιμο οικογενειακό εισόδημα για κάλυψη αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογικού έτους 2021 ανέρχεται σε 31.042,58€. Η εν λόγω κρίση βασίστηκε αποκλειστικά στα εισοδήματα και τις δαπάνες των ετών 2010 - 2020 και δεν έλαβε υπόψη την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών που σχηματίστηκε κατά την 31/12/2010, όπως προσδιορίστηκε με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και επικαλέστηκε ο προσφεύγων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο υπολογισμός του διαθέσιμου κεφαλαίου προς ανάλωση είναι εσφαλμένος κατά το σκέλος που δε συνυπολογίστηκε διαθέσιμο υπόλοιπο κεφαλαίου προς ανάλωση που υφίστατο κατά την 31/12/2010, ύψους 488.394,04€, όπως αυτό προσδιορίστηκε στην από 06/09/2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και επικυρώθηκε με την υπ' αριθ./2017 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων συνυπέβαλε αντίγραφα της προαναφερθείσας έκθεσης ελέγχου και της εν λόγω απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Από την εξέταση του συνυποβληθέντος πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου ετών 2010 - 2020, των εκκαθαριστικών/πράξεων προσδιορισμού φόρου ετών 2011 - 2020 και τις οικείες δηλώσεις, σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις της από 06/09/2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και την υπ' αριθ./2017 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών προκύπτουν τα ακόλουθα δεδομένα:

ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ		ΣΥΝΟΛΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ		ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ			
2010	354.302,72	134.091,32			354.302,72	134.091,32	488.394,04
2011	32.819,09	30.841,75	25.158,00	6.900,00	361.963,81	158.033,07	519.996,88

2012	51.319,25	49.589,99	32.281,00	6.900,00	381.002,06	200.723,06	581.725,12
2013	31.192,97	29.963,55	25.265,00	6.900,00	386.930,03	223.786,61	610.716,64
2014	3.336,72	2,85	34.019,00	6.900,00	356.247,75	216.889,46	573.137,21
2015	2.951,26	1,79	35.753,00	5.580,00	323.446,01	211.311,25	534.757,26
2016	3.232,15		33.518,00		293.160,16	211.311,25	504.471,41
2017	2.791,05		28.337,00		267.614,21	211.311,25	478.925,46
2018	2.791,22		28.337,00		242.068,43	211.311,25	453.379,68
2019	12.954,43	10.163,45	28.263,40	5.580,00	226.759,46	215.894,70	442.654,16
2020	9.445,68	5.325,12	22.550,00	4.700,00	213.655,14	216.519,82	430.174,96

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι τα διαθέσιμα οικογενειακά κεφάλαια προς ανάλωση για την κάλυψη της διαφοράς μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32, ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013, κατά την 31/12/2020, προσδιορίζονται σε 430.174,96€ και συγκεκριμένα σε 213.655,14€ για τον προσφεύγοντα και 216.519,82€ για τη σύζυγό του.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω διαθέσιμα προς ανάλωση κεφάλαια και δεδομένου ότι ο προσφεύγων στην με α/α καταχώρισης 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 συμπεριέλαβε στους κωδ. 787 και 788 [ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο] ποσά 225.000,00€ και 200.000,00€ αντίστοιχα, κρίνεται διά της παρούσας απόφασης ότι α) ο κωδικός 787 που αφορά τον προσφεύγοντα τροποποιείται συμπεριλαμβάνοντας ποσό 213.655,14€, και β) ο κωδικός 788 συμπληρώνεται με το ποσό των 200.000,00€ που δηλώθηκε από τη σύζυγο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί επαρκούς διαθέσιμου κεφαλαίου προς ανάλωση για την κάλυψη της αντικειμενικής δαπάνης προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως ανωτέρω σκεπτικό.

Α πο φα σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./08.03.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ καλείται να προβεί στην έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, με βάση το ανωτέρω σκεπτικό, ήτοι συμπεριλαμβάνοντας στους κωδ. 787 και 788 [ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο] ποσά 213.655,14€ και 200.000,00€ αντίστοιχα.

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 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.