



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/09/2024

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

Αριθμός απόφασης: 1800

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.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 04/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. ειδοποίησης/08.03.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 Ν.4987/2022 κατόπιν υποβολής της με α/α αρχικής δήλωσης φορολογικού έτους 2022, με αρ. χρηματικού καταλόγου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ειδοποίησης/08.03.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 Ν.4987/2022 κατόπιν υποβολής της με α/α αρχικής δήλωσης φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/04/2024 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ειδοποίησης/08.03.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 Ν.4987/2022 κατόπιν υποβολής της με α/α αρχικής δήλωσης φορολογικού έτους 2022, με αρ. χρηματικού καταλόγου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προέκυψε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό φόρου 10.101,02€, λόγω προσαύξησης του δηλωθέντος εισοδήματός του ύψους 16.549,03€ με προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών ύψους 19.595,10€.

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά, την 21/08/2023, την με α/α καταχώρισης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, στην οποία συμπεριέλαβε, μεταξύ άλλων, στον πίνακα 5 [Προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης] αυτής και ειδικότερα, στα πεδία της πρώτης δευτερεύουσας κατοικίας μία κατά πλήρη χρήση και καθ' όλο το έτος ιδιοκατοικούμενη μονοκατοικία, επί της οδού στο Πανόραμα (Θεσσαλονίκης) και με αριθμό παροχής ρεύματος, εμβαδού κύριων χώρων 354τ.μ. και βοηθητικών χώρων 158τ.μ., στον πίνακα 6 [Πρόσθετα ποσά εισοδήματος και λοιπά πληροφοριακά στοιχεία] αυτής και ειδικότερα, στον κωδ. 787 [ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο] ποσά 100.000,00€, και στα πεδία (του ενοικίου που πληρώθηκε) για κύρια κατοικία της οικογένειας φιλοξενία από τον πατέρα του, (ΑΦΜ), καθ' όλο το φορολογικό έτος 2022.

Προκειμένου η Φορολογική Διοίκηση να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου κλήθηκε ο προσφεύγων να προσκομίσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τα ποσά που αναλώθηκαν 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 2002 – 2021, με συνημμένα τα εκκαθαριστικά και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ίδιων ετών, βάσει του οποίου υφίστατο διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης, ύψους 414.637,96€.

Ακολουθώντας, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στις 19/01/2024 στον προσφεύγοντα την υπ' αριθ. πρωτ. /19.01.2024 πρόσκληση του άρθρου 14 Ν.4987/2022 για παροχή πληροφοριών και προσκόμιση εγγράφων αναφορικά με την κύρια κατοικία στην οποία δήλωσε ότι φιλοξενούνταν και την πρώτη δευτερεύουσα κατοικία στην οδό στο Πανόραμα (Θεσσαλονίκης). Περαιτέρω, ο προσφεύγων απέστειλε στη φορολογική αρχή νέο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των ετών 1993 – 2021, με συνημμένα τα εκκαθαριστικά και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ίδιων ετών, βάσει του οποίου υφίστατο διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης, ύψους 509.267,82€.

Ωστόσο, η φορολογική αρχή υπολόγισε το διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών προς ανάλωση βάσει του άρθρου 34 του ν.4172/2013 στο ποσό των 92.762,83€.

Εκτός των παραπάνω, η φορολογική αρχή από την επισκόπηση των πληροφοριών και των εγγράφων που παρείχε ο προσφεύγων αναφορικά με την κύρια και τη δευτερεύουσα κατοικία έκρινε ότι η ιδιοκατοικούμενη μονοκατοικία, επί της οδού στο Πανόραμα (Θεσσαλονίκης) και με αριθμό παροχής ρεύματος, εμβαδού κύριων χώρων 354τ.μ. και βοηθητικών χώρων 158τ.μ. συνιστά την κύρια κατοικία της οικογένειας με αποτέλεσμα η τεκμαρτή δαπάνη της χρήσης του εν λόγω ακινήτου να διπλασιαστεί.

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 προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος α) τροποποιώντας το ποσό στον κωδικό 787 [ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο] από 100.000,00€ σε 92.762,83€, β) διαγράφοντας τα στοιχεία της ιδιοκατοικούμενης πρώτης δευτερεύουσας κατοικίας, και γ) συμπεριλαμβάνοντας την ιδιοκατοικούμενη μονοκατοικία, επί της οδού στο Πανόραμα (Θεσσαλονίκης) και με αριθμό παροχής ρεύματος, εμβαδού κύριων χώρων 354τ.μ. και βοηθητικών χώρων 158τ.μ., στα οικεία πεδία της κύριας κατοικίας του εντύπου Ε1.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Η φορολογική αρχή μη νόμιμα και παραβιάζοντας την εκ νόμου τιθέμενη διαδικασία, ήτοι κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και του δικαιώματος ακρόασής του, επενέβη διορθωτικά στην υποβληθείσα φορολογική δήλωση, μεταβάλλοντας οίκοθεν τη δηλωθείσα ως δευτερεύουσα κατοικία σε κύρια και απορρίπτοντας τον προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης διαθέσιμου κεφαλαίου.
2. Η φορολογική αρχή μη νόμιμα, αβάσιμα και αναιτιολόγητα επενέβη διορθωτικά στην υποβληθείσα φορολογική δήλωση, μεταβάλλοντας οίκοθεν τη δηλωθείσα ως δευτερεύουσα κατοικία σε κύρια.
3. Το νόμιμα σχηματισθέν και φορολογημένο κεφάλαιό του προς ανάλωση καλύπτει πλήρως οποιαδήποτε τυχόν προστιθέμενη διαφορά βάσει τεκμηρίων στα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2022.

Επειδή, με το άρθρο 18 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία...».

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 31 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου, 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, 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... Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μίας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων

δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ορίζεται στο ένα δεύτερο (1/2) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση α'...».

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 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.1042/2023 (ΦΕΚ Β' 2121) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα "Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2022, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2022 και εφεξής" ορίζεται ότι: «Άρθρο 3 Τύπος και περιεχόμενο της Πράξης Διοικητικού ή Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου. 1. Ο τύπος της πράξης του Διοικητικού/Διορθωτικού προσδιορισμού 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, κατά περίπτωση, για το φορολογικό έτος 2022 και εφεξής είναι αυτός που ορίζεται στο συνημμένο Παράρτημα Στ «Πράξη Διοικητικού/Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με την οποία συνίσταται και βεβαιώνεται οφειλή/απαίτηση», που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της

παρούσας... 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... 4. Ανάλογα με το είδος, το έτος και το περιεχόμενο της δήλωσης ή όταν η εκκαθάρισή της γίνεται σύμφωνα με στοιχεία που έχει η ΑΑΔΕ στη διάθεσή της (σχετ. η Ε. 2162/2020 εγκύκλιος), εμφανίζονται διάφορα μηνύματα, κατά περίπτωση, προς ενημέρωση των φορολογουμένων... 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 επισυνάψουν εντός της πλατφόρμας της υποβολής της δήλωσης ή 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 6 (ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΟΣΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ)... 43... θ. Κωδικός 787-788: Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από τον φόρο...».

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 η φορολογική αρχή μη νόμιμα και παραβιάζοντας την εκ νόμου τιθέμενη διαδικασία, ήτοι κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και του δικαιώματος ακρόασής του, επενέβη διορθωτικά στην υποβληθείσα φορολογική δήλωση, μεταβάλλοντας οίκοθεν τη δηλωθείσα ως δευτερεύουσα κατοικία σε κύρια και απορρίπτοντας τον προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης διαθέσιμου κεφαλαίου. Εντούτοις, υπό το καθεστώς του ΚΦΔ (σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς υπό το ν.2238/94) και εν προκειμένω με το άρθρο 32 του Ν.4987/2022 παρέχονται πλέον ευρύτατες δυνατότητες στη Φορολογική Διοίκηση να αποστεί από τα δεδομένα της φορολογικής δήλωσης, εν συνόλω ή μερικώς, με βάση άλλα διαθέσιμα στοιχεία (Λ. Σοφρωνά σε Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, Ι. Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2018, σελ. 826). Επιπροσθέτως, 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, σύμφωνα με την Α.1042/2023 (ΦΕΚ Β' 2121) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ αλλά και την εγκύκλιο Ε.2162/2020, 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.

Εν προκειμένω, η διόρθωση δηλωθείσας ως δευτερεύουσας κατοικίας σε κύρια, όπως και ο περιορισμός της αναγραφείσας ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών συνιστούν αύξηση του τεκμαρτού εισοδήματος και κατ' επέκταση του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος. Περαιτέρω, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης δεν προβλέπεται, εν προκειμένω, καθώς η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν από το φορολογούμενο (στοιχεία που παρέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος βάσει υποβληθείσας δήλωσης ή στοιχεία που έχει στη διάθεση της η φορολογική αρχή και αποστέλλονται σ' αυτήν από τους φορείς μισθοδοσίας ή τις φορολογικές αρχές). Έδαφος άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης υφίσταται στις περιπτώσεις κυρώσεων για τον καθορισμό του ύψους των οποίων καταλείπεται στη Διοίκηση ευχέρεια επιμέτρησης ανάλογα με την βαρύτητα και τις συνθήκες διάπραξης της παράβασης, γεγονός που δε συντρέχει εν προκειμένω, καθώς η διοίκηση δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα και η διοικητική πράξη εκδίδεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων, μη συνδεομένων προς υποκειμενική συμπεριφορά (ΣΤΕ 565/2005).

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και του δικαιώματος ακρόασής του κατά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (βάσει της παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν.4987/2022 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή μη νόμιμα, αβάσιμα και αναιτιολόγητα επενέβη διορθωτικά στην υποβληθείσα φορολογική δήλωση, μεταβάλλοντας οίκοθεν τη δηλωθείσα ως δευτερεύουσα κατοικία σε κύρια.

Εν προκειμένω, από το υποσύστημα Μητρώου του πληροφοριακού συστήματος Taxis προκύπτει ότι το χρονικό διάστημα 18/02/2010 – 06/02/2024 ο προσφεύγων δήλωνε ως διεύθυνση κατοικίας την οδό , στο Πανόραμα (Θεσσαλονίκης), ήτοι το υπό κρίση ακίνητο. Επίσης, ο προσφεύγων χρησιμοποιεί την ίδια διεύθυνση στην αλληλογραφία του με τις δημόσιες Υπηρεσίες, τράπεζες, ασφαλιστικούς φορείς κ.α. φορείς/οργανισμούς. Στις 06/02/2024 και αφότου είχε ενημερωθεί από τη φορολογική αρχή ότι δεν θα γίνουν δεκτά τα δηλωθέντα ως προς την κύρια και δευτερεύουσα κατοικία του, διότι οδηγούν σε καταστρατήγηση των διατάξεων των άρθρων 30 – 34 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), προέβη σε μεταβολή της διεύθυνσης κατοικίας του ηλεκτρονικά δηλώνοντας την οδό , στη Θεσσαλονίκη, στην οποία είχε δηλώσει αρχικώς ότι φιλοξενείται από τον πατέρα του, (ΑΦΜ) και όπως βεβαιώνει και ο τελευταίος στην από 21/01/2024 υπεύθυνη δήλωσή του.

Πέραν τούτου, από το υποσύστημα Μητρώου του πληροφοριακού συστήματος Taxis προκύπτει ότι η σύζυγος του φορολογούμενου (ΑΦΜ), ασκούσε επαγγελματική δραστηριότητα [υπηρεσίες γυμναστηρίου ειδικών γυμναστικών (αεροβικής, πιλάτες, γιόγκα κλπ)] σε εκμισθούμενη επαγγελματική εγκατάσταση επί της οδού 4, στη Θεσσαλονίκη. Στις 13/05/2022 μετέβαλε τη διεύθυνση άσκησης της επαγγελματικής της δραστηριότητας και το τρόπο άσκησης αυτής (υπηρεσίες εκπαίδευσης μέσω υπολογιστή), δηλώνοντας ως έδρα το ακίνητο στην οδό , στο Πανόραμα (Θεσσαλονίκης). Μετά

την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η προαναφερθείσα μετέφερε την έδρα της στην οδό 21, στη Λάρισα, στην οποία είχε δηλώσει αρχικώς (στο έντυπο Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022) ότι φιλοξενείται από την μητέρα της (ΑΦΜ).

Εκτός των ανωτέρω, από τους λογαριασμούς ρεύματος της υπό κρίση κατοικίας που συνυπέβαλε ο προσφεύγων προκύπτει ότι η συνολική κατανάλωση ρεύματος κατά το διάστημα 22/10/2021 – 13/12/2022 ανέρχεται σε 21.949KWh, γεγονός που καταδεικνύει ότι η χρήση του ακινήτου δεν ήταν περιστασιακή.

Επομένως, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η κατοικία στην οδό , στο Πανόραμα (Θεσσαλονίκης) και με αριθμό παροχής ρεύματος, εμβαδού κύριων χώρων 354τ.μ. και βοηθητικών χώρων 158τ.μ. συνιστά το κύριο και μόνιμο κέντρο των οικιακών και κοινωνικών σχέσεων του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου, την κύρια κατοικία του νοικοκυριού του.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αβάσιμης και αναιτιολόγητης διόρθωσης της δηλωθείσας ως δευτερεύουσας κατοικίας σε κύρια προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι το νόμιμα σχηματισθέν και φορολογημένο κεφάλαιό του προς ανάλωση καλύπτει πλήρως οποιαδήποτε τυχόν προστιθέμενη διαφορά βάσει τεκμηρίων στα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2022. Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι το διαθέσιμο κεφάλαιό του κατά την 31/12/2021 ανερχόταν σε 509.267,82€ έναντι ποσού 92.762,83€ που προσδιόρισε η φορολογική αρχή.

Από την εξέταση του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που συνέταξε η φορολογική αρχή προκύπτει ότι κατά το έτος 2020 συμπεριέλαβε, μεταξύ άλλων, τεκμαρτή δαπάνη δευτερεύουσας κατοικίας ποσού 37.512,00€ μετά της εξωτερικής πισίνας ποσού 9.600,00€, η οποία ωστόσο δεν είχε συμπεριληφθεί στον πίνακα 5 [Προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης] της υπ' αριθ. 139051/10.09.2021 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 και είχε δηλωθεί στο συνυποβληθέν Έντυπο 2 [Αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας φορολογικού έτους 2020] ως κενή κατά τα διαστήματα 01/01/2020 – 31/01/2020 και 18/04/2020 – 31/12/2020 και εκμισθωμένη κατά το διάστημα 01/02/2020 – 17/04/2020. Η ακρίβεια και ειλικρίνεια της εν λόγω δήλωσης δεν έχει αμφισβητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση με αποτέλεσμα τα δεδομένα της να είναι δεσμευτικά ως προς το ύψος των αντικειμενικών δαπανών του άρθρου 31 Ν.4172/2013 (ΚΦΕ). Ως εκ τούτου, το διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο του προσφεύγοντος είναι υψηλότερο τουλάχιστον κατά το ποσό των 47.112,00€ (37.512,00€ + 9.600,00€), δη τουλάχιστον 139.874,83€ (92.762,83€ + 47.112,00€), υπερκαλύπτοντας το δηλωθέν στον κωδ. 787 [ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο] ποσό των 100.000,00€.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. /04.04.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ καλείται να προβεί στην έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, με βάση το ανωτέρω σκεπτικό, ήτοι συμπεριλαμβάνοντας στον κωδ.

787 [ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο] ποσό 100.000,00€.

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.