



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 24/03/2025

Αριθμός απόφασης: 468

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

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. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ

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 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 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 με ημερομηνία κατάθεσης **28/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ**, κατοίκου νομού ..., Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ./30-10-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με βάση την με αριθ./26-07-2024 αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογικού έτους 2023 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 03-12-2024 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **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 υπ'αριθμ./30-10-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, με βάση την υπ'αριθμ./26-07-2024 αρχική δήλωση το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε στο ποσό των 49.788,54€, καθώς υποβλήθηκε σε εναλλακτική ελάχιστη φορολόγηση, κατ' εφαρμογή του άρθρου 30 του ν.4172/2013, αφού το τεκμαρτό της εισόδου είναι για το έτος αυτό υψηλότερο από το συνολικό της εισόδημα. Η διαφορά αντικειμενικών δαπανών ύψους 40.687,07€ προστέθηκε στο φορολογητέο εισόδημα και προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή ύψους 12.920,05€.

Πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κρίθηκε απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 4 της Α.1061/2024 και η φορολογική αρχή διέγραψε το ποσό των 43.277,34€ του Κωδ. 781, με αποτέλεσμα το εναπομείναν ποσό να διαμορφωθεί σε 136.722,66€, καθώς από τον προσκομιζόμενο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου παρελθόντων ετών το εναπομείναν εισόδημα που μπορεί να επικαλεστεί προς ανάλωση η προσφεύγουσα είναι 136.722,66€ και όχι το δηλωθέν στον Κωδ. 787 ποσό 180.000,00€.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν ελέγχου των δικαιολογητικών της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη εισοδήματος προς ανάλωση. Πιο συγκεκριμένα, κατά την υποβολή της υπ'αριθμ. .../2024 δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, η προσφεύγουσα συμπλήρωσε στον Πίνακα 5 – Προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, τον Κωδ. 725 «δαπάνη που καταβάλλατε για δωρεές ή γονικές παροχές άνω των 300€» με το ποσό των 180.000,00€ και τον Κωδ. 787 «ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών» με το ποσό των 180.000,00€, καθώς στο επίμαχο έτος η προσφεύγουσα προέβη στην υποβολή των υπ'αριθμ. Ζ ..., ..& .../2023 δηλώσεων φόρου δωρεάς του ως άνω χρηματικού ποσού στα δύο τέκνα της.

Με την από **28-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη τα εξής:

1. Λανθασμένος υπολογισμός του συνολικού ποσού της ανάλωσης κεφαλαίου προς κάλυψη από τα προηγούμενα έτη. Μη λήψη υπόψη των πινάκων ανάλωσης κεφαλαίου που προσκόμισε στην Υπηρεσία. Εσφαλμένα απορρίφθηκε το συνολικό ποσό των 155.502,76€ από τον αρχικώς προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης, με την υποσημείωση ότι στο έτος 2021 δεν λήφθηκε υπόψη λόγω προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών και κατά τα οικονομικά έτη 2011-2014 η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης υπολογίστηκε στο ποσό των 4.561,20€. Σε κάθε περίπτωση, θα έπρεπε να γίνει δεκτός ο δεύτερος πίνακας ανάλωσης που προσκόμισε με ποσό προς ανάλωση 146.746,67€.
2. Πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας
4. Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 22 του ν.5104/2024: «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, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 36 του ν.5104/2024: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) **πράξη διοικητικού** προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, με τα άρθρα 30-34 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) – Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού ελάχιστης φορολογίας, ορίζεται ότι:

«**Άρθρο 30**, 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. 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.....»

[...]

Άρθρο 31– Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες, «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. 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 φορολογουμένου 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.»

Άρθρο 33 – Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών «[...] ζ) Οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 31 προκειμένου για συνταξιούχους, οι οποίοι έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους, εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των όσων προκύπτουν σύμφωνα με τις προηγούμενες διατάξεις».

Άρθρο 34 – Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός φόρου αυτής «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: [...]

2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. **Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:**

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη 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

ε) Δάνεια,

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών

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».

Επειδή, με την Πολ.1076/26-3-2015 δόθηκαν οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13), ως εξής:

Άρθρο 31 – Αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης, α)Ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες κατοικίες, «Ειδικότερα, με την περίπτ. α' της [παραγράφου 1 του άρθρου 31](#) ορίζεται ότι η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας υπολογίζεται κλιμακωτά ως ακολούθως:

-μέχρι και τα 80 τ.μ. κύριοι χώροι, 40 ευρώ ανά τ.μ.

-από 81 τ.μ. μέχρι και 120 τ.μ. κύριοι χώροι, 65 ευρώ ανά τ.μ.

-από 121 τ.μ. μέχρι και 200 τ.μ. κύριοι χώροι, 110 ευρώ ανά τ.μ.

-από 201 τ.μ. μέχρι και 300 τ.μ. κύριοι χώροι, 200 ευρώ ανά τ.μ.

-από 301 τ.μ. και άνω κύριοι χώροι, 400 ευρώ ανά τ.μ.

Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης των **βοηθητικών χώρων** της κύριας κατοικίας, ορίζεται ποσό **σαράντα ευρώ (40)** το τετραγωνικό μέτρο ανεξάρτητα από το μέγεθος της επιφάνειας.[...] **Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%)**. Διευκρινίζεται ότι μονοκατοικία είναι το κτίσμα που αποτελεί λειτουργικά μία μόνο κατοικία με τους βοηθητικούς χώρους (αποθήκες, θέσεις

στάθμευσης κτλ.), η οποία μπορεί να είναι σε ένα όροφο ή σε περισσότερους ορόφους και δεν εφάπτεται με άλλο κτίσμα είτε οριζόντια είτε κάθετα.

[...]

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 εκπέττουν 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 (ζημίες) 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.

[...]

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, σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2010 ορίζεται ότι:

«1. Για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν 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 τριάντα (30) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με πενήντα (50) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με ογδόντα (80) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν πενήντα (150) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τριακόσια (300) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό τριάντα (30) 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.»

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ.1 του ν.3986/2011, η περ.α' της παρ.1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994 τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2011 ως εξής:

«1. Για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν 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%)»

Επειδή, οι ως άνω ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 16 προκειμένου για συνταξιούχους οι οποίοι έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των όσων προκύπτουν σύμφωνα με τις προηγούμενες διατάξεις. (άρθρο 18 περ.ζ' του ν.2238/94).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 περ.ζ' του ν.2238/1994 «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 συμφητισμό 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 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και

πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

Στο τρίτο εδάφιο της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 η φράση "το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές" αντικαθίσταται με τη φράση "τις δύο χιλιάδες εννιακόσια (2.900) ευρώ" και η φράση "του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών" αντικαθίσταται με τη φράση "των δύο χιλιάδων εννιακοσίων (2.900) ευρώ". (άρθρ.9 παρ.38 Ν.2948/2001, ΦΕΚ Α 242/19.10.2001)»

Επειδή, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). (ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 26/07/2024 την υπ'αριθμ..... δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 στην οποία συμπλήρωσε μεταξύ άλλων, στον κωδικό 725 («Δαπάνη για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες άνω των 300ευρώ (εκτός από το Δημόσιο κτλ)») το ποσό των 180.000,00€ και στον κωδικό 787 («Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο») του εντύπου Ε1 το ποσό των 180.000,00€. Προκειμένου να εκκαθαριστεί η ως άνω δήλωση φόρου εισοδήματος ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα τα δικαιολογητικά στοιχεία που αφορούν τη συμπλήρωση των ως άνω Κωδικών. Η τελευταία προχώρησε στην υποβολή του υπ' αριθμόν ...-...-... αιτήματος μέσω της πλατφόρμας «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη my AADE, στο οποίο επισύναψε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών επικαλούμενη ποσό ανάλωσης κεφαλαίου 155.502,76€ ετών 1994-2023 στον οποίο για τα οικ. έτη 1996 & 1995 (χρήσεις 1995 & 1994) η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε και εισοδήματα του συζύγου της, βάσει των κοινών δηλώσεων φόρου εισοδήματος, από τα οποία προκύπτει συνολικό ποσό προς ανάλωση ύψους 5.744,04€.

Επειδή, με την υπ'αριθμ./2-10-2024 απάντηση της Δ.Ο.Υ. Σερρών σε αίτημα της προσφεύγουσας, η Δ.Ο.Υ. χορήγησε αντίγραφα των δηλώσεων και εκκαθαριστικά των οικονομικών ετών 1997,1998,1999, 2000, 2001 & 2002 (χρήσεις 1996-2001) στην προσφεύγουσα, ενώ για τα οικονομικά έτη 1996 και προγενέστερα δεν υπάρχουν δικαιολογητικά, καθώς το φυσικό αρχείο της Δ.Ο.Υ. έχει καταστραφεί.

Επειδή, η υποχρέωση προσκόμισης των δικαιολογητικών (δηλώσεων φόρου εισοδήματος & εκκαθαριστικών) βαρύνει το φορολογούμενο ο οποίος καλείται να αποδείξει την αλήθεια των ισχυρισμών του, ορθώς η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου το εισόδημα των οικονομικών ετών 1996 & 1995.

Κατόπιν αυτού, συντάχθηκε νεότερος πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου με ποσό 146.746,67€ ετών 1997-2023.

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου του ως άνω πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναγνώρισε ποσό προς ανάλωση ύψους 136.722,66€, καθώς στα οικονομικά έτη 2011-2014, η προσφεύγουσα υπολόγισε εσφαλμένα το τεκμήριο κύριας κατοικίας. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις προπαρατιθέμενες διατάξεις, κατά την εφαρμογή του άρθρου 16 παρ.1 περ.α & θ του ν.2238/1994, το τεκμήριο κύριας κατοικίας της προσφεύγουσας στα εν λόγω έτη υπολογίζεται σε 4.561,20€.

Ωστόσο, κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης, όπως αυτή ίσχυσε κατά το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010), το τεκμήριο της κατοικίας της προσφεύγουσας στο έτος αυτό διαμορφώνεται σε 3.444€ και ως εκ τούτου το ποσό προς ανάλωση αυξάνεται κατά 1.117,20€.

Επειδή, κατά το νεότερο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, δεν συνυπολογίστηκε το εναπομείναν εισόδημα προς ανάλωση οικ. έτους 1997 (χρήση) 1996, το οποίο συμπεριλήφθηκε στον αρχικά προσκομιζόμενο πίνακα ανάλωσης και ανέρχεται σε 3.012,05€ και για το οποίο προσκομίστηκε το υπ' αριθμ..... εκκαθαριστικό (αρ. δήλωσης/1997).

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Σερρών, ορθώς απέρριψε την ύπαρξη εισοδήματος προς ανάλωση στο φορολογικό έτος 2021, καθώς η προσφεύγουσα στο έτος αυτό φορολογήθηκε βάσει διαφοράς αντικειμενικών δαπανών και ως εκ τούτου, το εισόδημα στο έτος αυτό θεωρείται μηδενικό. Πιο συγκεκριμένα, το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας στο έτος 2021 ανήλθε σε 8.538,61€, ενώ τα τεκμήρια διαβίωσης διαμορφώθηκαν σε 6.516,00€ τεκμήριο κατοικίας και 3.000,00€ τεκμήριο διαβίωσης, καθώς κατά την υποβολή της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος δεν επιλέχθηκε ο Κωδ. 013 «*Είστε συνταξιούχος και γεννηθήκατε μέχρι 31/12/1956;*» του πίνακα 2 του εντύπου Ε1, ώστε να υπολογιστούν τα τεκμήρια του έτους μειωμένα κατά 30% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.4172/2013.

Δύναται η προσφεύγουσα να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2021, ώστε να υπολογιστεί, εφόσον προκύπτει, επιπλέον εισόδημα προς ανάλωση του έτους αυτού.

Κατόπιν αυτού, το προς ανάλωση κεφάλαιο του Κωδ. 787 του εντύπου Ε1 της υπ' αριθμ./2024 δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 ανέρχεται σε 140.851,91 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./28.11.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της ... του ... με ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αριθμό ειδοποίησης/30.10.2024 πράξης διοικητικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης. Συγκεκριμένα ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σερρών καλείται να διενεργήσει νέα εκκαθάριση λαμβάνοντας υπόψη το ποσό των 140.851,91€ στον κωδ. 781 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης

Μαβινίδου Κυράτσα

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.