



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

02/03/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

584

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 09-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αρ., κατά α) των από 06-10-2022 και 10-10-2022 αρνητικών απαντήσεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάτρας επί των υπ' αριθ. και αιτημάτων της αντίστοιχα περί τροποποίησης και επανεκκαθάρισης της φορολογικής δήλωσης του αποβιώσαντος συζύγου της για το φορολογικό έτος 2020 β) της από 23-08-2022 και με αριθ. ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάτρας, των οποίων αιτείται η ακύρωση.
6. Τη με αριθ. πρωτ./09-11-2022 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάτρας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09-11-2022 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 προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 10-10-2022 απάντηση της, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πάτρας απέρριψε το με αριθ./...../2331 ηλεκτρονικό αίτημα της προσφεύγουσας περί τροποποίησης της με αριθ. ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, με την οποία είχε αιτηθεί τη μη φορολόγηση με τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας για λογαριασμό του αποβιώσαντος συζύγου της.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 29-06-2021, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθ. δήλωση φεφπ φορολογικού έτους 2020, στην οποία δήλωσε μεταξύ άλλων φορολογητέο εισόδημα 17.317,31 € και βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοπ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου.

Στις 23-08-2022, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθ. δήλωση φεφπ φορολογικού έτους 2020 για λογαριασμό του αποβιώσαντος συζύγου της και στην οποία δήλωσε μεταξύ άλλων φορολογητέο εισόδημα ύψους 704,10 €. Κατά την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης προέκυψε προσπιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών ύψους 15.855,90 € και εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοπ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου, με ποσό πληρωμής 2.867,87 €.

Οι ως άνω δηλώσεις υποβλήθηκαν χωριστά διότι στις 28-06-2021, δηλώθηκε στο πληροφοριακό σύστημα taxis, ο θάνατος του του, με ημερομηνία θανάτου την 03-03-2021.

Εν συνεχεία στις 28-09-2022, η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ./...../2331 ηλεκτρονικό αίτημα, με το οποίο αιτήθηκε την τροποποίηση και την επανεκκαθάριση της με αριθ. δήλωσης φεφπ φορολογικού έτους 2020, προσθέτοντας στον κωδ. 787 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλάσσεται από το φόρο) το ποσό των 14.317,31 €, επικαλούμενη την ΠΟΛ. 1076/2015 και την Ε.2008/2019. Το ως άνω ποσό προκύπτει από τα δηλωθέντα δικά της εισοδήματα φορολογικού έτους 2020 ύψους 17.317,31 €. Με την από 06-10-2022 απάντηση του αρμόδιου τμήματος εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πάτρας απορρίφθηκε η ανωτέρω αίτηση και ζητήθηκε η προσκόμιση σχετικού πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Εν συνεχεία, στις 06-10-2022, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκ νέου αίτημα, το οποίο έλαβε αριθμό/...../....., επισημαίνοντας ότι δεν έχει την υποχρέωση να υποβάλει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, καθώς τα εισοδήματα της ίδιας επαρκούν για την κάλυψη των τεκμηρίων του αποβιώσαντος συζύγου της, το οποίο η Δ.Ο.Υ. Πάτρας απέρριψε με την από 10-10-2022 υπό κρίση απάντησή της, επισημαίνοντας εκ νέου την

ανάγκη προσκόμισης κατάστασης ανάλωσης κεφαλαίων μέχρι και το έτος 2019 ή μόνο του έτους αυτού.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της από 23-08-2022 Πράξης Διοικητικού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020 του συζύγου της και την επανεκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης από την Υπηρεσία μας, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Κατά τα προηγούμενα έτη και σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 4172/2013 και την ΠΟΛ. 1076/2015, παρόλο που ο σύζυγός της δε δήλωνε εισόδημα, δεν φορολογούνταν με εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, καθώς μπορούσε να επικαλεστεί πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη του. Επομένως, η σύνταξη της ίδιας κάλυπτε τα τεκμήρια του συζύγου της και δεν εφαρμόζοταν η παρ. 1 του άρθρου 34 του ΚΦΕ. Για το φορολογικό έτος 2020, ωστόσο, αναγκάστηκαν να υποβάλουν ξεχωριστή φορολογική δήλωση, καθώς ο σύζυγός της απεβίωσε στις 03-03-2021, με αποτέλεσμα να μην ληφθούν υπόψη τα εισοδήματά της.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67§4&5 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«4.α) Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους. Υπόχρεος για την υποβολή της κοινής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματα εκάστου συζύγου βεβαιώνεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο.

β) Η δήλωση δύναται να υποβάλλεται χωριστά, εφόσον ένας τουλάχιστον εκ των συζύγων το επιλέξει, με ανέκκλητη δήλωσή του για κάθε φορολογικό έτος μέχρι την 28η Φεβρουαρίου του έτους υποβολής της δήλωσης. Η επιλογή αυτή είναι δεσμευτική ως προς το φορολογικό έτος που αφορά και για τον άλλο σύζυγο.

γ) Στις χωριστές δηλώσεις συζύγων εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 11 για τα εξαρτώμενα μέλη του φορολογούμενου.

δ) Κοινή δήλωση δύναται να υποβάλλουν και τα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης. Στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους έγγαμους που υποβάλλουν κοινή δήλωση. Υπόχρεος της υποβολής φορολογικής δήλωσης είναι το μέρος του συμφώνου συμβίωσης, το οποίο δηλώνεται ως υπόχρεος και για τα εισοδήματα του άλλου μέρους.

ε) Στις κοινές δηλώσεις της παραγράφου αυτής οι τυχόν ζημίες του εισοδήματος του ενός συζύγου ή μέρους συμφώνου συμβίωσης, δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης.

στ) Οι σύζυγοι ή τα μέρη συμφώνου συμβίωσης, υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον:

αα) Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση ή έχει λυθεί το σύμφωνο συμβίωσης κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή της έγγαμης συμβίωσης ή τη λύση του συμφώνου συμβίωσης φέρει ο φορολογούμενος.

ββ) Ο ένας από τους δύο συζύγους ή ένα από τα δύο μέρη συμφώνου συμβίωσης είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση.

Για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 11.

5. Υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης είναι:

[...]

γ) σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, οι κληρονόμοι του για τα εισοδήματά του μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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.

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.. [...]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, 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:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή

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.

γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

δ) σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο. Α. Ε.Δ).

ε)

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.

[...]

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις

β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, το ποσό της δαπάνης του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ για κάθε σύζυγο.

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.

Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2019/1992 (Α' 34) για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994. Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, λαμβάνονται υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά της παραγράφου αυτής, όπως αυτά δηλώνονται από τον κάθε σύζυγο χωριστά. Οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31, καθώς και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 που αφορούν τον κάθε σύζυγο βαρύνουν αυτόν ατομικά, ενώ για τα ανήλικα εξαρτώμενα μέλη τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 11.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1076/2015 με θέμα: «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)», διευκρινίστηκε ότι:

«Μείωση της διαφοράς

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:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

[...]

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Σημειώνουμε ότι δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων.

Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (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.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες του άρθρου 31 ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000), προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000), προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) αντίστοιχα.

Περαιτέρω, με τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσωνδήποτε προηγούμενων ετών. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η

προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών. Τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση.

Επίσης, στην περίπτωση που φορολογούμενος επικαλείται κεφάλαια προηγούμενων φορολογικών ετών με σκοπό την ανάλωση και τελικά δεν χρησιμοποιηθούν ή χρησιμοποιηθεί ένα μέρος αυτών, θεωρούνται αδιάθετα και μπορούν να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά ως κεφάλαια για κάλυψη προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου.

Προσδιορισμός του εισοδήματος συζύγων με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 34.

Αν και οι δύο σύζυγοι έχουν τεκμαρτή δαπάνη, η οποία συνολικά και για τους δύο συζύγους υπερβαίνει το φορολογούμενο εισόδημα, στην περίπτωση που η συνολική δαπάνη του ενός συζύγου είναι μεγαλύτερη από το εισόδημα που δηλώθηκε από αυτόν και τα εξαρτώμενα μέλη του και η διαφορά που προκύπτει δεν καλύπτεται με τα ποσά της παραγράφου 2 του άρθρου 34 που δηλώνονται από τον ίδιο σύζυγο, τότε η διαφορά αυτή ή το υπόλοιπο αυτής μπορεί να καλυφθεί με τα ποσά της ίδιας παραγράφου 2 του άλλου συζύγου.

Όταν και στους δύο συζύγους η διαφορά δεν καλύπτεται, τότε για τον καθένα σύζυγο λαμβάνεται υπόψη η διαφορά που προκύπτει από τις δαπάνες του.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, η με αριθ. ειδοποίησης/23-08-2022 (αριθ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020, εκδόθηκε κατόπιν δήλωσης που υπέβαλε η προσφεύγουσα για λογαριασμό του αποβιώσαντος συζύγου της,, με ΑΦΜ, από την οποία προέκυψε ποσό φόρου προς πληρωμή 2.867,87 €, καθώς προέκυψε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ύψους 15.855,90 € και φορολογήθηκε με εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε τα α) από 28-09-2022 και με αριθ. / /2331 και β) από 06-10-2022 και με αριθ. / /2331 ηλεκτρονικά αιτήματα με τα οποία αιτήθηκε την τροποποίηση και επανεκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης του συζύγου της, λαμβάνοντας υπόψη τα δικά της εισοδήματα, ύψους 14.317,31 € (δηλωθέν εισόδημα ποσού 17.317,31 € μείον ελάχιστο τεκμήριο διαβίωσης ποσού 3.000,00 €), στον κωδικό 787 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πάτρας, δεν έκανε δεκτά τα αιτήματα της προσφεύγουσας για συνυπολογισμό των εισοδημάτων της, διότι δεν προσκομίστηκε σχετικός πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών μέχρι και το έτος 2019 ή μόνο για το έτος αυτό.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αναγκάστηκε να υποβάλει χωριστή δήλωση από τον σύζυγό της και ότι τα δικά της εισοδήματα του φορολογικού έτους 2020 είναι ικανά για την κάλυψη των τεκμηρίων του αποβιώσαντος συζύγου της και επομένως δεν τυγχάνει εφαρμογής η παρ. 1 του άρθρου 34 του ΚΦΕ.

Επειδή, βάσει των ως άνω πραγματικών περιστατικών προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε χωριστή δήλωση φορολογικού έτους 2020 από τον σύζυγό της διότι κατά την ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων είχε επέλθει ο θάνατός του και είχε δηλωθεί στο μητρώο του συστήματος taxis. Επομένως, δεν πρόκειται, για περίπτωση υποβολής χωριστών δηλώσεων (βάσει του άρθρου 67 παρ. 4 περ. β του ν.4172/2013), ύστερα από ανέκκλητη δήλωση των

συζύγων, μέσω της ειδικής ηλεκτρονικής εφαρμογής, στο διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ, ούτε για περίπτωση χωριστής φορολογικής δήλωσης λόγω διακοπής της έγγαμης συμβίωσης (βάσει του άρθρου 67 παρ. 4 περ. στ' υποπερ. α' του ν.4172/2013), αλλά για αναγκαστική υποβολή χωριστών δηλώσεων, λόγω θανάτου.

Ωστόσο, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2020, η έγγαμη σχέση της προσφεύγουσας και του συζύγου της υφίστατο και συνεπώς σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, του άρθρου 34 του ΚΦΕ και της ΠΟΛ. 1076/2015, ο σύζυγος δύναται να καλύψει την προσπιθέμενη διαφορά τεκμηρίων με κεφάλαια της συζύγου του αρκεί τα εν λόγω εισοδήματα να έχουν φορολογηθεί ή νομίμως να έχουν απαλλαγεί από τον φόρο κατά τα προηγούμενα έτη και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βασίμως προβάλλονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 09-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ, κατοίκου Πάτρας, οδός, αρ., και όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πάτρας προβεί σε επανεκκαθάριση της από 23-08-2022 και με αριθ. ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΤΕΡΖΑΚΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ

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.