



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 06/03/2023

Αριθμός απόφασης: 484

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

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : [ded.thess@.aade.gr](mailto:ded.thess@.aade.gr)

Url : [www.aade.gr](http://www.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 ΦΕΚ 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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β΄6009).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30/11/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... **ΤΟΥ** ....., με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου Βόλου επί της οδού ..... .., Τ.Κ. 38333, κατά της με αριθ. Ειδοπ. .... /27-10-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την με αριθ. Καταχ. .... /10-06-2022 αρχική δήλωση φόρου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. Την προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

Επί της από **30/11/2022** 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 προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ. Ειδοπ.. .... /27-10-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στο ποσό των 10.478,00€, με τη προσθήκη στο δηλωθέν εισόδημά της (949,97€), προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών, ύψους 9.528,03 και καταλογίστηκε σε βάρος της, κύριος φόρος ύψους 1.000,01 €, προκαταβολή φόρου 471,64€, συμβεβαιούμενα ποσά ύψους 36,00€ ήτοι, συνολικό ποσό για καταβολή **1.507,65 €**.

Ειδικότερα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων οι από 08/12/2022 έγγραφες απόψεις της Δ.Ο.Υ. Βόλου προκύπτουν τα εξής : Στις 10-06-2022 η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αριθμό καταχώρησης ..... αρχική (χωριστή) δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021, λόγω θανάτου του συζύγου της ..... (Α.Φ.Μ. ....). Στην ως άνω δήλωση, συμπεριέλαβε μεταξύ άλλων και το ποσό των 9.600,00 ευρώ, στον κωδικό 787 (Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο) του πίνακα 6 (πρόσθετα ποσά εισοδήματος και λοιπά πληροφοριακά στοιχεία) του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Η εν λόγω δήλωση επιλέχθηκε για έλεγχο με «κωδ. Λάθους = 88303 Πίνακες = 06 κωδικοί =787. Έχει συμπληρωθεί στον υπόχρεο ποσό ανάλωσης κεφαλαίου μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει από το αρχείο της υπηρεσίας μας.»

Προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης, η προσφεύγουσα κλήθηκε να προσκομίσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. μέσω πλατφόρμας «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE ή με τους λοιπούς τρόπους που προβλέπονται, εντός 15 ημερών από την υποβολή της.

Ακολούθως η προσφεύγουσα προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. (τμήμα εισοδήματος) αντίγραφα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικών σημειωμάτων των οικονομικών ετών 2006 έως 2014 και αντίγραφα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και τις αντίστοιχες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου των φορολογικών ετών 2014 έως 2021, καθώς και πίνακα με «Ανάλωση

Κεφαλαίου προηγούμενων ετών», τα οποία επισυνάπτονται στον φάκελο με τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..

Στη συνέχεια, μετά από τον έλεγχο των προσκομισθέντων δικαιολογητικών από τη Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι το δηλωθέν ποσό 9.600,00 € στον κωδικό 787 του εντύπου Ε1 της δήλωσης, δεν προέκυπτε από τα ανωτέρω προσκομισθέντα δικαιολογητικά και ως εκ τούτου δε μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως ανάλωση κεφαλαίου για την κάλυψη των τεκμηρίων του κρινόμενου φορολογικού έτους. Επί πλέον της ζητήθηκαν να προσκομίσει δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την προέλευση των δηλωθέντων ποσών στον κωδικό 782 στις υποβληθείσες από κοινού με τον σύζυγό της δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2008, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και των φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017. Ωστόσο, επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε το σύνολο των στοιχείων που της ζητήθηκαν, η Δ.Ο.Υ. δεν έκανε αποδεκτό κανένα ποσό ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και κατά συνέπεια προέβη στην εκκαθάριση της δήλωσης με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της, εκδίδοντας την υπ' αριθμ.ειδοπ.: ..... /27-10-2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου.. Από την εκκαθάριση της δήλωσης προέκυψε ποσό πληρωμής 1.507,65 ευρώ.

Επιπλέον στις απόψεις της φορολογικής αρχής επισημαίνεται ότι ο πίνακας ανάλωσης που κατατέθηκε από την φορολογουμένη – προσφεύγουσα στο τμήμα εισοδήματος είναι διαφορετικός από τον πίνακα ανάλωσης που κατέθεσε ως συνημμένο στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω έλλειψης αιτιολογίας και παραβίασης των διατάξεων του ν. 4172/2013, του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και της ΠΟΛ. 1076/2015. Ειδικότερα, υποστηρίζει ότι έχει διαθέσιμο για ανάλωση ποσό 38.856,75€, ενώ τα εκκαθαριστικά αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα παραγεγραμμένα έτη, πριν το 2015, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ. 1076/2015.

### **Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :**

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

**Επειδή** με το άρθρο 32 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, 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 το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά

που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογουμένου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου»

**Επειδή** περαιτέρω, 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.»

**Επειδή** ακολούθως, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013., ορίζεται ότι : «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 σύζυγο 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 ....

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. 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 διαβίωσης τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

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.

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.

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** περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α` 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β` Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

*Α` Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών*

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ` της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ`, του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το

φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.

4. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας με βάση τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4172/2013 (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν εφαρμοζόταν η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες) του άρθρου 32 ν. 4172/2013 και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος.

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων, τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό και λαμβάνεται ως μηδενικό.

Επίσης, 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). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015).»

**Επειδή**, ακολούθως, στην **ΠΟΛ. 1076/26.03.2015** με θέμα "Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)" ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «Σας κοινοποιούμε τα άρθρα 30 , 31 , 32 , 33 και 34 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

**Άρθρο 34 - Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής  
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. ....

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.

Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή αναγνωρίζονται εφόσον έχουν φορολογηθεί στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από τη φορολόγηση αυτή. Προς απόδειξη της φορολογίας ή της νόμιμης απαλλαγής πρέπει τα εισοδήματα αυτά να έχουν περιληφθεί σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος εφ' όσον υπήρχε σχετική υποχρέωση.

Στην περίπτωση που αγορά περιουσιακού στοιχείου (όπως π.χ. αυτοκινήτου) γίνει στο εξωτερικό από φυσικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος τότε στον υπολογισμό της δαπάνης απόκτησης λαμβάνεται υπόψη το τίμημα που καταβλήθηκε στο εξωτερικό. [...]

β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει ο φορολογούμενος που επικαλείται τίμημα από διάθεση περιουσιακού στοιχείου να αποδεικνύει με επίσημα στοιχεία ότι αυτός είναι ο κύριος του περιουσιακού στοιχείου, καθώς και το τίμημα της πώλησης του στοιχείου αυτού.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. [...]

[...]

ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία. [...]

στ) Δωρεά χρηματικών ποσών ή γονική παροχή χρημάτων για τις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση (δωρεάς ή γονικής παροχής) έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

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.»



Στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της με αριθμ. .... /10-06-2022 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 με την έκδοση, δυνάμει της παρ.2 του άρθρου 32 του ν.4174/2013, της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαγράφοντας το ποσό των 9.600,00 ευρώ από τον κωδικό 787(ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο), έπειτα από την εξέταση του υποβληθέντος στο τμήμα εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών της προσφεύγουσας, στον οποίο αναγράφεται υπόλοιπο ποσό για ανάλωση ύψους 19.734,00 ευρώ . Η φορολογική αρχή ζήτησε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει τα νόμιμα παραστατικά που να δικαιολογούν τα αναγραφόμενα ποσά στον κωδικό 782 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2008, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και των φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017, τα οποία δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό, δεν τα προσκόμισε, ως εκ τούτου η Δ.Ο.Υ. (τμήμα εισοδήματος) δεν είχε δυνατότητα να προβεί σε έλεγχο αυτών , ώστε να δεχτεί το υπόλοιπο ποσό για ανάλωση κεφαλαίου που αναγράφονταν στον πίνακα ανάλωσης που είχε καταθέσει ήτοι ποσό ύψους 19.734,00 €. Περαιτέρω, από την εξέταση των συνυποβληθέντων πινάκων ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι αυτοί δεν ήταν σωστοί και τα αναγραφόμενα ποσά ήταν αναληθή. Από τον έλεγχο των υποβληθεισών κοινών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ετών 2005 έως και 2021 προέκυψε πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου χωρίς διαθέσιμο ποσό για ανάλωση κεφαλαίου, διότι τα αρνητικά στοιχεία της προσφεύγουσας ήταν μεγαλύτερα από τα θετικά στοιχεία του συζύγου της, και ως εκ τούτου από τον συμψηφισμό θετικών και αρνητικών στοιχείων προέκυψε αρνητικό ποσό (-37.740,92€).

**Επειδή**, η προσφεύγουσα μεταξύ άλλων επικαλείται ότι, από τον συνδυασμό των αναφερθέντων ως άνω διατάξεων, προκύπτει ότι για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς μεταξύ του συνολικού και τεκμαρτού εισοδήματος, λαμβάνεται υπόψη η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών που μέχρι και σήμερα δεν έχει χρησιμοποιηθεί. Ωστόσο, εν προκειμένω, η διοίκηση προχώρησε σε αυθαίρετη διόρθωση της δήλωσης, παρουσιάζοντας τη δική της άποψη για το πως πρέπει να φορολογηθεί το εισόδημά της για το φορολογικό έτος 2021, μη λαμβάνοντας υπόψη το πραγματικό διαθέσιμο υπόλοιπο προηγούμενων ετών, προς ανάλωση, ύψους 38.856,75€, δεδομένου ότι σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1076/2015, 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.

**Επειδή**, από την εξέταση του προσκομισθέντος πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων προηγούμενων ετών σε συνδυασμό με την επισκόπηση των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών /φορολογικών ετών 2006-2020, και των οικείων εκκαθαριστικών σημειωμάτων / πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου, ως πρώτο έτος για τον υπολογισμό της ανάλωσης

κεφαλαίων προηγούμενων ετών λαμβάνεται το οικονομικό 2005 (χρήση 2004), περαιτέρω με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία και τις διατάξεις των άρθρων 16 και 17 του ν. 2238/1994 και των 31 και 32 του ν. 4172/2013, όπως αυτές ισχύουν ανά οικονομικό /φορολογικό έτος, η ανάλυση κεφαλαίων προηγούμενων προσδιορίζεται, ως κάτωθι :

<b>ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΑ</b>				
διαχειριστικό ή φορολογικό έτος	φορολογητέα εισοδήματα	ποσά απαλλασσόμενα - δάνεια κλπ		σύνολο
2004	15.862,65	-		15.862,65
2005	16.183,78			16.183,78
2006	16.751,91			16.751,91
2007	17.007,70		8.901,08	25.908,78
2008	17.560,33			17.560,33
2009	17.785,96		22.775,99	40.561,95
2010	16.810,56		17.070,00	33.880,56
2011	15.979,03		9.000,00	24.979,03
2012	15.984,03		6.000,00	21.984,03
2013	14.214,96		6.000,00	20.214,96
2014	14.666,82		2.000,00	16.666,82
2015	14.162,32		2.000,00	16.162,32
<b>2016</b>	<b>13.894,75</b>		<b>2.000,00</b>	<b>15.894,75</b>
2017	950,20 <sup>1</sup>		12.846,60 <sup>2</sup>	13.796,80
2018	950,37		12.744,96	13.695,33
2019	950,55		13.208,92	14.159,47
2020	951,05		12.744,96	13.696,01

<b>ΤΕΚΜΑΡΤΕΣ / ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</b>				
διαχειριστικό ή φορολογικό έτος	Τεκμαρτές ή αντικειμενικές δαπάνες (τεκμήρια διαβίωσης)	δαπάνες δανείων κλπ	δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων	σύνολο
2004	2.900,00			2.900,00
2005	2.900,00			2.900,00
2006	4.687,50			4.687,50
2007	4.327,50	1.294,82	73.197,82	78.820,14

<sup>1</sup> Εισόδημα από ακίνητα βάσει Ε2. Ίδια περίπτωση και για τα επόμενα έτη

<sup>2</sup> Απαλλασσόμενα εισοδήματα λόγω αναπηρίας σε ποσοστό άνω του 80% κωδικός 913 και 619. Ίδια περίπτωση και για τα επόμενα έτη

2008	2.900,00			2.900,00
2009	2.900,00	5.300,01	7.033,86	15.233,87
2010	14.802,50		10.770,00	25.572,50
2011	21.278,00			21.278,00
2012	19.478,00			19.478,00
2013	19.478,00			19.478,00
2014	18.878,00			18.878,00
2015	17.678,00			17.678,00
2016	17.678,00			17.678,00
2017	17.678,00			17.678,00
2018	17.678,00			17.678,00
2019	17.078,00			17.078,00
2020	16.278,00			16.278,00

ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ					
διαχειριστικό ή φορολογικό έτος	συνολικά εισοδήματα	αφαιρούμενα ποσά	υπόλοιπο έτους	ανάλωση που χρησιμοποιήθηκε	σχηματισθέν κεφάλαιο προς ανάλωση
2004	15.862,65	2.900,00	12.962,65		12.962,65
2005	16.183,78	2.900,00	13.283,78		26.246,43
2006	16.751,91	4.687,50	12.064,41		38.310,84
2007	25.908,78	78.820,14	-2.911,36	50.000,00	0,00
2008	17.560,33	2.900,00	14.660,33		14.660,33
2009	40.561,95	15.233,87	25.328,08	12.333,87	27.654,54
2010	33.880,56	25.572,50	8.308,06		35.962,60
2011	24.979,03	21.278,00	3.701,03		39.663,63
2012	21.984,03	19.478,00	2.506,03		42.169,66
2013	20.214,96	19.478,00	736,96		42.906,62
2014	16.666,82	18.878,00	-2.211,18		40.695,44
2015	16.162,32	17.678,00	-1.515,68		39.179,76
2016	15.894,75	17.678,00	-1.783,25		37.396,51
2017	13.796,80	17.678,00	-3.881,20		33.515,31
2018	13.695,33	17.678,00	-3.982,67		29.532,64
2019	14.159,47	17.078,00	-2.918,53		26.614,11
2020	13.696,01	16.278,00	-2.581,99		24.032,12

**Επειδή**, με βάση τις εφαρμοσθείσες διατάξεις της ΠΟΛ. 1076/2015 και ενόψει των αρχών της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης, δε δύναται να απορρίπτονται για έτη παραγραφόμενα (2004-2015), ποσά των κωδικών 782 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγ. Χρημ. Κεφ., δάνεια, δωρεές κλπ), με την αιτιολογία της μη προσκόμισης δικαιολογητικών, πολλώ δε μάλλον, για έτη 2004-2012, για τα οποία έχουν υποβληθεί χειρόγραφες δηλώσεις με τα σχετικά δικαιολογητικά στην Δ.Ο.Υ., την ευθύνη για τον έλεγχο και την εκκαθάριση των οποίων φέρει η τελευταία.

**Επειδή**, περαιτέρω, με βάση τις δηλώσεις των φορολογικών ετών 2016-2020, για τα εισοδήματα (κύρια και επικουρική σύνταξη), που δηλώθηκαν ως απαλλασσόμενα λόγω αναπηρίας, σε ποσοστό άνω του 80%, στον κωδικό 619 του πίνακα 6 των σχετικών δηλώσεων, δε εγείρεται θέμα αμφισβήτησης αυτών, δεδομένου ότι οι αρμόδιοι φορείς (ηλεκτρονικός εθνικός φορέας κοινωνικής ασφάλισης [ΟΑΕΕ-ΤΕΒΕ] και ενιαίο ταμείο επικουρικής ασφάλισης [ΟΑΕΕ-ΤΕΑΑ]), ανήρτησαν τα σχετικά ηλεκτρονικά αρχεία. Αντιθέτως, για το ποσό ύψους 2.000,00 €, που περιλήφθηκε στον κωδικό 782 της δήλωσης του φορολογικού έτους 2016, και αφορά σε έτος που δεν έχει παραγραφεί, δεν γίνεται αποδεκτό, καθότι, η προσφεύγουσα αν και κλήθηκε για την προσκόμιση δικαιολογητικών που να αποδεικνύουν την είσπραξη του, δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν των ανωτέρω, το διαθέσιμο υπόλοιπο προηγούμενων ετών, που μπορεί να χρησιμοποιηθεί, προς ανάλωση κεφαλαίου εντός του έτους 2021, περιορίζεται στο ύψους των 22.032,12€ (24.032,12 – 2.000,00).

**Επειδή**, με βάση τα ανωτέρω στοιχεία, αποδείχθηκε ότι υπάρχει διαθέσιμο υπόλοιπο προς ανάλωση για το φορολογικό έτος 2021, ως εκ τούτου η φορολογική αρχή θα πρέπει να αναγνωρίσει για το έτος αυτό, ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών (κωδικός 787 της οικείας δήλωσης) ύψους 9.600,00€.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την αποδοχή της από **30/11/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... **ΤΟΥ** ....., με **ΑΦΜ** ....., καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Βόλου να διενεργήσει νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με το σκεπτικό της ως άνω απόφασης.

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7' ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.