



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 06/02/2023

Αριθμός απόφασης: 309

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).
- 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 1069/4-3-2014 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 **31/10/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:, κατοίκου Καρδίτσας, επί της οδού
..., Τ.Κ. 43100, κατά της με αρ. ειδοπ. /29-09-2022 Πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ. /31-10-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του 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.. /29-09-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 14.082,01€, με τη προσθήκη στο δηλωθέν εισόδημά του (3.588,40€), προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών, ύψους 9.806,90€ και καταλογίστηκε σε βάρος του, κύριος φόρος ύψους 1.059,44 €, πλέον συμβεβαιούμενα ποσά ύψους 1,15€, ήτοι, συνολικό ποσό για καταβολή 1.060,59 €.

Ειδικότερα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης μεταξύ των οποίων, οι από 3/11/2022 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, προκύπτουν τα εξής: « Ο προσφεύγων, ιδιωτικός υπάλληλος, υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, στην οποία δήλωσε μεταξύ άλλων, συνολικό φορολογητέο εισόδημα ύψους 3.588,40 ευρώ, καθώς και ανάλωση κεφαλαίου ποσού 3.400,00 ευρώ. Πριν την οριστικοποίηση της υποβολής, ο προσφεύγων έλαβε το κάτωθι ηλεκτρονικό μήνυμα: «Το ποσό της ανάλωσης κεφαλαίου που συμπληρώσατε είναι μεγαλύτερο από το ποσό που προκύπτει από τα αρχεία της υπηρεσίας μας. Εάν δεν προχωρήσετε σε διόρθωση του ποσού, μπορείτε να συνεχίσετε την υποβολή της δήλωσης σας, η οποία θα εκκαθαριστεί αφού προσκομίσετε ή αποστείλετε αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης με τα απαραίτητα δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. »

Ο προσφεύγων προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2021, τις δηλώσεις ετών 2014-2020 με τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα, καθώς και έναν πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, σύμφωνα με τον οποίο είχε διαθέσιμο υπόλοιπο για ανάλωση το ποσό των 7.606,48 ευρώ. Ωστόσο, η Δ.Ο.Υ. δεν έκανε δεκτό τον συγκεκριμένο πίνακα, καθώς από το αρχείο της υπηρεσίας δεν εμφανιζόταν υπόλοιπο κεφαλαίου για ανάλωση, επειδή τα τεκμήρια του φορ. έτους 2020, αν και δεν υπολογίστηκαν στη φορολογία του έτους 2020 λόγω υπαγωγής στο άρθ. 72 παρ. 70 ν. 4172/2013 (απαλλαγή λόγω covid), ωστόσο δεν μπορούσαν να μην υπολογιστούν στην ανάλωση κεφαλαίου. Μετά την απόρριψη του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με τελικό χρεωστικό ποσό φόρου 1.060,59 ευρώ.»

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /31-10-2022 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, επικαλούμενος ότι εφόσον κατά το άρθρο 72 παρ. 70 ν. 4172/2013, είχε τη δυνατότητα να φορολογηθεί με βάση τα πραγματικά και όχι τα τεκμαρτά εισοδήματα για το φορολογικό έτος 2020, επομένως, για το έτος αυτό, δεν θα έπρεπε να συνυπολογιστούν τα τεκμήρια διαβίωσης και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών, κατά τον προσδιορισμό του διαθέσιμου προς ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή, ο ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (Α' 167/23-7-2013), όπως ισχύει κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2019, ορίζει στο **άρθρο 30** ότι: «1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα 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.. 4. ...», στο δε **άρθρο 31** ορίζει ότι: «1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογούμενου...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%). β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μίας ή

περισσοτέρων 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'. γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ορίζεται ως εξής: αα) για τα αυτοκίνητα μέχρι χίλια διακόσια (1.200) κυβικά εκατοστά σε τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ, ββ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των χιλίων διακοσίων (1.200) κυβικών εκατοστών προστίθενται εξακόσια (600) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά μέχρι τα δύο χιλιάδες (2.000) κυβικά εκατοστά, ... Τα παραπάνω ποσά ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης από κάθε αυτοκίνητο μειώνονται ανάλογα με την παλαιότητά του, η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα ή σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ, κατά ποσοστό ως εξής: αα) Τριάντα τοις εκατό (30%) για χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα (10) έτη. ββ) Πενήντα τοις εκατό (50%) για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη. ...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, 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 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, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.....

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση 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 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....»

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:

Με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του Ν.4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32. Με το άρθρο 33 ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων του [άρθρου 7 του ΚΦΕ](#) , είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34. Ειδικότερα, ορίζονται τα ακόλουθα: [..]

Άρθρο 34 - Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής. Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης. 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.

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.....

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. ...

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...»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 70 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι : «70.α. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020, για τα φυσικά πρόσωπα:

(i) τα οποία ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα η οποία βάσει κανονιστικών πράξεων της διοίκησης, εντός του 2020 χαρακτηρίστηκε ως πληττόμενη, λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19 ή ανεστάλη η λειτουργία της, ανεξαρτήτως χρονικού διαστήματος αναστολής,

(ii) των οποίων η σύμβαση εργασίας ανεστάλη για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του έτους 2020 λόγω των μέτρων για την αντιμετώπιση της πανδημίας COVID-19, σύμφωνα με το άρθρο δέκατο τρίτο της από 14.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 64), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 3 του ν. 4682/2020 (Α' 76), το άρθρο 11 της από 20.3.2020 Πράξης Νομοθετικού

Περιεχομένου (Α΄ 68), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4683/2020 (Α΄ 83) και το άρθρο 68 του ν. 4756/2020 (Α΄ 235),

(iii) των οποίων η σύμβαση ναυτολόγησης ανεστάλη κατά τη διάρκεια οποιουδήποτε διαστήματος εντός του 2020 με βάση το άρθρο εξηκοστό τρίτο της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α΄ 75), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4684/2020 (Α΄ 86), όπως αυτό τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την από 1.5.2020 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (Α΄ 90), η οποία κυρώθηκε με τον ν. 4690/2020 (Α΄ 104), (iv) τα οποία εντάχθηκαν στον μηχανισμό ενίσχυσης «ΣΥΝ-ΕΡΓΑΣΙΑ» ανεξαρτήτως χρονικού διαστήματος εντός του 2020, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 4690/2020 και το άρθρο 123 του ν. 4714/2020 (Α΄ 148),

(v) τα οποία είναι ιδιοκτήτες ακινήτων, που έλαβαν μειωμένο μίσθωμα εντός του 2020, για το οποίο έχει υποβληθεί έστω και μία εγκεκριμένη δήλωση COVID-19, κατόπιν σχετικής επεξεργασίας από την ΑΑΔΕ, σύμφωνα με το άρθρο δεύτερο της από 20.3.2020 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4683/2020, όπως διαμορφώθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 33 του ν. 4753/2020 (Α΄ 227) και την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α΄ 104), όπως ισχύουν μετά και την τροποποίησή τους με το άρθρο 54 του ν. 4758/2020 (Α΄ 242), όταν προκύπτει διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παρ. 1 του άρθρου 30, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 31, εφόσον σωρευτικά: (αα) τουλάχιστον σε ένα από τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33, 34, (ββ) δεν υπήρξε αύξηση των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 του φορολογικού έτους 2020 σε σχέση με το φορολογικό έτος 2019 και (γγ) σε περίπτωση δαπάνης απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32, η εν λόγω δαπάνη δικαιολογείται από τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013.

β. Μη θιγομένου του άρθρου 32, αν το εισόδημα των φορολογούμενων της περ. α΄ και για τα δυο προηγούμενα φορολογικά έτη, προσδιορίστηκε κατόπιν εφαρμογής του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33, 34 και για το φορολογικό έτος 2020 προκύπτει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, ως δαπάνη του άρθρου 31 για το φορολογικό έτος 2020, λαμβάνεται υπόψη το μικρότερο ποσό αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 μεταξύ των φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020, εφόσον δεν υπήρξε αύξηση των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 του φορολογικού έτους 2020 σε σχέση με το φορολογικό έτος 2019.

Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται ο χρόνος κατά τον οποίο λαμβάνονται υπόψη οι εγκεκριμένες δηλώσεις COVID 19, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας.»

Επειδή στην **Ε 2104/2021** με ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 23 (παρ. 1), 25, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 39 και 44 του ν. 4797/2021 (Α' 66), ορίζεται ότι : Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας κοινοποιούμε συνημμένα τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23, του άρθρου 25, και των άρθρων 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 39 και 44 του ν. 4797/2021 «Κρατική αρωγή προς επιχειρήσεις και μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα φορείς για θεομηνίες, επείγουσες ρυθμίσεις για τη στήριξη της οικονομίας, συμπληρωματικός κρατικός προϋπολογισμός και συνταξιοδοτική ρύθμιση και λοιπές επείγουσες διατάξεις» (Α' 66), ως ακολούθως:[..]

9. Άρθρο 36 «Ειδική ρύθμιση για το φορολογικό έτος 2020 ως προς τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας-Προσθήκη παρ. 70 στο άρθρο 72 του ν. 4172/2013»

Με τις διατάξεις του άρθρου 36 προστέθηκε παρ. 70 στο άρθρο 72 του ν.4172/2013, με την οποία εισήχθη ειδική ρύθμιση για το φορολογικό έτος 2020, ως προς τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, για συγκεκριμένες κατηγορίες φορολογουμένων, οι οποίοι επλήγησαν εντός του 2020 από την πανδημία του COVID-19.

Ειδικότερα, με την περίπτωση α' της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2020 για τα φυσικά πρόσωπα που σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία:

i. ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα

ii. η σύμβαση εργασίας, ανεστάλη για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του έτους 2020 λόγω των μέτρων για την αντιμετώπιση της πανδημίας COVID -19,

..... και προκύπτει διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παρ. 1 του άρθρου 30, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 31 (αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες), εφόσον σωρευτικά:

(αα) τουλάχιστον σε ένα από τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33, 34,

(ββ) δεν υπήρξε αύξηση των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 του φορολογικού έτους 2020 σε σχέση με το φορολογικό έτος 2019 και,

(γγ) σε περίπτωση δαπάνης απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32, η εν λόγω δαπάνη δικαιολογείται από τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013.....».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή, κατά τον προσδιορισμό του τελικού διαθέσιμου προς ανάλωση κεφαλαίου έτους 2020, εσφαλμένα έλαβε υπόψη τις αντικειμενικές δαπάνες του άρθρου 31 του ΚΦΔ, παρά το γεγονός ότι στο συγκεκριμένο έτος απαλλάσσονταν των αντικειμενικών δαπανών άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., λόγω covid, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 70 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013.

Επειδή, όπως παγίως γίνεται δεκτό από τη νομολογία (ΣτΕ 2312/1992, 2052/1990, 103/1990 κ.α.), από τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος, με τις οποίες οριοθετείται η έννοια του φόρου, συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι οι αναφερόμενες σε φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις διατάξεις είναι στενά ερμηνευτέες, με αποτέλεσμα η φορολογική διοίκηση να υποχρεούται κατά την εφαρμογή των νόμων να προβαίνει σε στενή γραμματική ερμηνεία των εν γένει φοροαπαλλακτικών διατάξεων αποκλειόμενης της διασταλτικής ή αναλογικής μεθόδου.

Επειδή, οι διατάξεις της παρ. 70 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, θεσπίστηκαν με σκοπό την προστασία των πολιτών, των οποίων ανατράπηκε αιφνίδια η οικονομική κατάσταση λόγω της διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19. Ωστόσο από τη διατύπωση της ως άνω διάταξης, δεν προκύπτει ότι η απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες του άρθρου 31 του ΚΦΔ κατά το έτος 2020, συνεπάγεται και τη μη προσμέτρηση των δαπανών αυτών κατά τον προσδιορισμό του τελικού διαθέσιμου προς ανάληψη κεφαλαίου για το αμέσως επόμενο έτος και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου /31-10-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

Επί της με αριθ. Ειδοπ. /29-09-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2021

Συνολικό ποσό πληρωμής : 1.060,59 €

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.