



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05/02/2018

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

Αριθμός απόφασης: 409

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) 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' 1440/27-04-2017).
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' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατά της με αριθ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αρ. πρωτ.-2017 αίτησης του προσφεύγοντος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. πρωτ.-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. πρωτ.-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απερρίφθη το αίτημα του προσφεύγοντος (υπ' αρ. πρωτ.-2017), κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, να ληφθεί υπόψη προς ανάλωση ποσό κεφαλαίου της συζύγου ύψους 2.600,00€. Η φορολογική αρχή αποδέχθηκε, ως ανάλωση κεφαλαίου, μόνο το ποσό των 2.022,05€ με το αιτιολογικό ότι το υπολειπόμενο ποσό αφορούσε εισοδήματα της συζύγου του προσφεύγοντος, που είχαν αποκτηθεί πριν από τον έγγαμο βίο τους.

Είχε προηγηθεί η ηλεκτρονική υποβολή της υπ' αρ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και η προσκόμιση στην Δ.Ο.Υ. των δικαιολογητικών αυτής προς έλεγχο, λόγω επίκλησης (στον κωδ. 788 της δήλωσης) ανάλωσης κεφαλαίου της συζύγου του προσφεύγοντος ύψους 2.600,00€. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου και την αποδοχή μόνο του ποσού των 2.022,05€ στον κωδικό 788 (*Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο*) εκδόθηκε η με αρ. ειδοποίησης 97104 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, από την οποία προέκυψε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος 927,77€ και λοιπά συμβ/να ποσά 256,44€ και για την σύζυγό του 94,19€, δη συνολικό ποσό πληρωμής 1.278,40€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ληφθεί υπόψη προς ανάλωση ολόκληρο το ποσό κεφαλαίου της συζύγου του (2.600,00€), προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Η φορολογική αρχή έσφαλε στην κρίση της σε ότι αφορά την ανάλωση κεφαλαίου και την μη αποδοχή των εισοδημάτων της συζύγου του που προέρχονται προ του έγγαμου βίου. Σε καμία εγκύκλιο του Υπουργείου δεν αναφέρεται ρητώς κάτι τέτοιο.

Επειδή, στο άρθρο 30 του ν. 4172/13 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, στο άρθρο 34 του ν. 4172/13 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) 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. 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..... 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 εκτέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμία 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1076/2015**: «.....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..... Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:..... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.....

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

Προσδιορισμός του εισοδήματος συζύγων με βάση τις διατάξεις των παραγράφου 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 σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 5-11-2015**: «...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. 4172/13, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ 1076/15 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/94.»

Επειδή, στο άρθρο 72§25 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Δ.Ο.Υ. δεν έκανε αποδεκτό το σύνολο της αρχικά δηλωθείσας, με την υπ' αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, ανάλωσης κεφαλαίου της συζύγου του προσφεύγοντος ύψους 2.600€, παρά μόνο το ποσό των 2.022,05€, το οποίο κάλυψε την δική της προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων.

Η κρίση ωστόσο της φορολογικής αρχής στηρίχθηκε σε ερμηνεία του άρθρου 19 του καταργηθέντος νόμου 2238/94, όπως αυτή αποτυπώθηκε στις σελίδες 794-795 του βιβλίου με τίτλο Φορολογία Εισοδήματος (Δ. Σταματόπουλος- Α. Καραβοκύρης». Η εν λόγω δε ερμηνεία βασίστηκε στην Εγκ. ΠΟΛ 1094/23.3.89, η οποία είχε εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 5§12 του Ν. 1828/1989 (που αντικατέστησε το άρθρο 5 του Ν.Δ. 3323/55). Με τον Ν. 2238/1994 κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, οι διατάξεις του οποίου έπαψαν να ισχύουν, από ενάρξεως του Ν. 4172/2013, ήτοι από 01/01/2014, όπως έπαψαν να ισχύουν και οι εγκύκλιοι που είχαν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, κατά συνέπεια και κάθε προγενέστερου αυτού νόμου.

Επειδή, ούτε στις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 αλλά ούτε και στην ΠΟΛ 1076/26-3-2015, προβλέπεται ρητά η μη δυνατότητα κάλυψης της προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων του ενός συζύγου με κεφάλαια του άλλου συζύγου, που αποκτήθηκαν προ έγγαμου βίου.

Κατά συνέπεια, και δεδομένου ότι από τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται τέτοιος περιορισμός, η φορολογική διοίκηση όφειλε να αποδεχθεί προς ανάλωση το δηλωθέν ποσό κεφαλαίου της συζύγου του προσφεύγοντος ύψους 2.600€, εφόσον είχε διαπιστώσει, βάσει των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος προηγούμενων ετών, ότι διέθετε το κεφάλαιο αυτό. Ο σχετικός δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος δια της παρούσης γίνεται αποδεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ.-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. νέας εκκαθάρισης με βάση το ανωτέρω σκεπτικό.

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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