



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

**Ταχ. Δ/ση:** Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας:** 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο:** 2131604526

**ΦΑΞ:** 2131604567

Καλλιθέα, 22-04-2019

Αριθμός απόφασης: 1262

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
  - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
  - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
  - γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 / τ. Β' / 22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
  - δ. Της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440 / τ. Β' / 27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου Αθηνών Αττικής, οδός ....., κατά: α) του με ημερομηνία έκδοσης 28-11-2018 και με αριθμό ειδοποίησης .....ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, βάσει της με αριθμό ...../2018 1<sup>ης</sup> τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους της προσφεύγουσας, και β) της με ημερομηνία έκδοσης 28-11-2018 και με αριθμό ειδοποίησης .....πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., βάσει της με αριθμό ...../2014 αρχικής δήλωσης φορολογίας

εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους της προσφεύγουσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το με ημερομηνία έκδοσης 28-11-2018 και με αριθμό ειδοποίησης .....ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013 και τη με ημερομηνία έκδοσης 28-11-2018 και με αριθμό ειδοποίησης .....πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, των οποίων ζητείται η επανεξέταση και η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το με αριθμό ειδοποίησης .....ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, το οποίο εκδόθηκε την 28-11-2018, κατόπιν υποβολής στην ως άνω Δ.Ο.Υ. της με αριθμό ...../2018 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, προέκυψε για την προσφεύγουσα συνολικό ποσό πληρωμής ύψους 37.752,02€, ήτοι κύριος φόρος ύψους 25.998,02€, φόρος λόγω εκπροθέσμου ύψους 11.286,62€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 ύψους 467,38€.

Με τη με αριθμό ειδοποίησης .....πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, η οποία εκδόθηκε την 28-11-2018, κατόπιν υποβολής στην ως άνω Δ.Ο.Υ. της με αριθμό ...../2014 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, προέκυψε για την προσφεύγουσα συνολικό ποσό πληρωμής ύψους 39.449,41€, ήτοι κύριος φόρος ύψους 38.982,03€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 ύψους 467,38€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

- να γίνει δεκτή η παρούσα προσφυγή της,
- να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 με βάση τις αρχικές - ηλεκτρονικώς υποβληθείσες - δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός της των οικείων οικονομικών ετών, στις οποίες η προσφεύγουσα, προκειμένου να καλύψει τη διαφορά μεταξύ του δηλωθέντος και του τεκμαρτού εισοδήματός της, επικαλέσθηκε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, συμπληρώνοντας στον κωδικό 787 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο): α) για το οικονομικό έτος 2013 ποσό ύψους 199.500€ (ως ισχυρίζεται η

ίδια, δεδομένου ότι από το σύστημα TAXIS στον κωδικό 787 της εν λόγω αρχικής δήλωσης εμφανίζεται να έχει δηλωθεί το ποσό των 191.500€, και β) για το οικονομικό έτος 2014 ποσό ύψους 120.000€ (ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα), και

- να τροποποιηθούν κατά το μέρος αυτό: α) το με ημερομηνία έκδοσης 28-11-2018 και με αριθμό ειδοποίησης .....ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013 και β) η με ημερομηνία έκδοσης 28-11-2018 και με αριθμό ειδοποίησης .....πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών,

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Κατά τη διενέργεια της εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών κακώς δεν ελήφθη υπόψη ο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου που είχε καταρτιστεί από την ίδια για τα οικονομικά έτη 2005 έως 2014 και κακώς δεν έγιναν δεκτά τα δηλωθέντα με τις αρχικές - ηλεκτρονικώς υποβληθείσες - δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός της των οικείων οικονομικών ετών ποσά που επικαλέσθηκε από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο – κωδικός 787), αλλά εσφαλμένα ελήφθη υπόψη το προοδευτικό υπόλοιπο διαθέσιμου κεφαλαίου από χρήση σε χρήση της κατάστασης υπολογισμού διαθέσιμου κεφαλαίου βάσει των δεδομένων των οικονομικών ετών 1997 έως 2012, όπως αυτή αποτυπώθηκε και επισυνάφθηκε ως «Κατάσταση Υπολογισμού Πόθεν Έσχες βάσει Ελέγχου» στην από 03-07-2015 «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Άρθρα 23 & 25 Ν. 4174/2013)» του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
- Το εν λόγω προοδευτικό υπόλοιπο διαθέσιμου κεφαλαίου της ως άνω αναφερόμενης κατάστασης υπολογισμού διαθέσιμου κεφαλαίου, η οποία καταρτίστηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος λόγω αποστολής από την προσφεύγουσα εμβασμάτων στο εξωτερικό, υπολογίστηκε κατόπιν αφαίρεσης, όχι μόνο των δαπανών των άρθρων 16 (αντικειμενικές δαπάνες) και 17 (δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων) του Ν. 2238/1994, αλλά και των ποσών των εμβασμάτων, ύψους 208.614,82€, 387.599,81€ και 265.100,33€, που είχε πραγματοποιήσει η τελευταία σε λογαριασμούς της εκτός Ελλάδας κατά τα οικονομικά έτη 2010, 2011 και 2012, αντίστοιχα, και, ως εκ τούτου, εσφαλμένα ελήφθη υπόψη αναφορικά με τον κωδικό 787 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο) κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, καθώς τα ανωτέρω ποσά εμβασμάτων δε συνιστούν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ν. 2238/1994, ούτε αντικειμενικές δαπάνες, ούτε δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (άρθρα 16 και 17, αντίστοιχα, του εν λόγω Νόμου).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), όπως αυτό ίσχυε για τα υπό κρίση οικονομικά έτη:

«Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό ίσχυε για τα υπό κρίση οικονομικά έτη, ορίζεται ότι:

«1. Για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας [...].

β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μιας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών [...].

γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης [...].

δ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, με εξαίρεση τα εσπερινά γυμνάσια και λύκεια, καθώς και τα ειδικά σχολεία ατόμων με ειδικές ανάγκες, όπως προκύπτει από τις σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

ε) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό, η οποία ορίζεται στο εκάστοτε κατώτατο όριο αμοιβών όπως αυτό προσδιορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις για την αντίστοιχη κατηγορία εργαζομένων. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται όταν ο φορολογούμενος απασχολεί έναν μόνο οικιακό βοηθό ή όταν ο ίδιος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει έχει αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό και πάνω (67%) ή είναι ηλικίας άνω των εξήντα πέντε (65) ετών και απασχολεί ένα νοσοκόμο.

στ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν εκτιμάται με βάση το κόστος τελών ελλιμενισμού, ασφαλιστρών, καυσίμων, συντήρησης και πρακτόρευσης και ορίζεται, ανάλογα με τα μέτρα ολικού μήκους του σκάφους [...].

ζ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν [...].

η) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης που προκύπτει για τον κύριο ή κάτοχο αυτής, ορίζεται, ανάλογα με την επιφάνειά της [...].

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.

2. Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογουμένου και των μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά συντρέχουν ιδίως στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι:

α) υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις,

β) είναι φυλακισμένοι,

γ) νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική,

δ) είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας,

ε) συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι αυτοί έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές,

στ) είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους και

ζ) προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική.

Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτές, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογουμένου και μειώνει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.

Στις πιο πάνω α' και ε' περιπτώσεις, η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής δαπάνης και της πραγματικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου.

Αν πρόκειται για τους γονείς, η διαφορά αντικειμενικής δαπάνης καταλογίζεται σε εκείνον που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό ίσχυε για τα υπό κρίση οικονομικά έτη:

«Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας. Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων

(5.000) ευρώ. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν λαμβάνονται υπόψη τα χρηματικά ποσά που διατίθενται για την αγορά κινητών πραγμάτων που αποτελούν το άμεσο αντικείμενο της ασκούμενης εμπορικής δραστηριότητας.

[...]

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Ομοίως, εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994, όπως αυτή ίσχυε για το οικονομικό έτος 2013, ορίζεται ότι:

«1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας (τεκμαρτής) δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994, όπως αυτή ίσχυε για το οικονομικό έτος 2014:

«1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα

και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις των παρ. 2, 3, 4 και 5 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν για τα υπό κρίση οικονομικά έτη, ορίζεται ότι:

«2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν 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 δε 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 απόκτηση του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:

αα) που κατοικούν μονίμως στο εξωτερικό,

ββ) που είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους,

γγ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομα τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τράπεζα της Ελλάδας ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε ένα (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 17, εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή των άρθρων 17 ή 19.

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 17, 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 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής 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.

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 (ΦΕΚ 34 Α') για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 01-01-1994. 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.

3. Προκειμένου προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση την ετήσια δαπάνη του παρόντος άρθρου, η ζημία του ίδιου οικονομικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη.

4. Οι υπόχρεοι που δεν αναγράφουν ή ανακριβώς αναφέρουν στη δήλωση τα στοιχεία, τα σχετικά με τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και τον προσδιορισμό της ετήσιας συνολικής δαπάνης διαβίωσης, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87. Επίσης, όσοι δεν αναγράφουν στη δήλωση τη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτων υπόκεινται στις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 88.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα δικαιολογητικά που υποβάλλονται με τη δήλωση φόρου εισοδήματος και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου.».



**Επειδή**, εν προκειμένω, ο μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, στον οποίο προέβη το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατόπιν έκδοσης της με αριθμό ...../05-05-2014 εντολής ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διενεργήθηκε, προκειμένου να εξακριβωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15 έως 19 και 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 λόγω αποστολής από την προσφεύγουσα εμβασμάτων στο εξωτερικό συνολικών ποσών ύψους 208.614,82€, 387.599,81€ και 265.100,33€ κατά τα οικονομικά έτη 2010, 2011 και 2012, αντίστοιχα.

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 03-07-2015 «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Άρθρα 23 & 25 Ν. 4174/2013)» του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., από το διενεργηθέντα έλεγχο για τα οικονομικά έτη 2010, 2011 και 2012 δε διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, καθώς η προσφεύγουσα δικαιολογούσε το ύψος του συνολικού ποσού των εξερχόμενων εμβασμάτων βάσει των δηλωθέντων εισοδημάτων της.

**Επειδή**, η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, κατά τη διενέργεια της εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 της προσφεύγουσας, για τον έλεγχο των δηλωθέντων στον κωδικό 787 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο) ποσών για τα υπό κρίση οικονομικά έτη, έλαβε υπόψη της τον πίνακα υπολογισμού διαθέσιμου κεφαλαίου, ο οποίος καταρτίστηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. βάσει των δεδομένων των οικονομικών ετών 1997 έως 2012 στο πλαίσιο έτερου ελέγχου για προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία λόγω αποστολής από την προσφεύγουσα εμβασμάτων στο εξωτερικό, προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα ποσά των τελευταίων δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά της, ήτοι αν υπήρχε διαθέσιμο υπόλοιπο κεφαλαίου για την κάλυψή τους.

**Επειδή**, για τον προσδιορισμό του διαθέσιμου προς «ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο» λαμβάνονται υπόψη οι διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του Ν. 2238/1994.

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω διατάξεων για τον προσδιορισμό ανά έτος του ως άνω αναφερόμενου κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, προκειμένου να καλύψει τη διαφορά μεταξύ του δηλωθέντος και του τεκμαρτού εισοδήματός του, λαμβάνονται υπόψη 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 παρ. 2 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994 και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί), από τα οποία εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 («αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες») και 17 («δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων») του Ν. 2238/1994, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών.

**Επειδή**, τα ως άνω εμβάσματα συνολικών ποσών ύψους 208.614,82€, 387.599,81€ και 265.100,33€, που απεστάλησαν από την προσφεύγουσα κατά τα οικονομικά έτη 2010, 2011 και 2012, αντίστοιχα, σε λογαριασμούς της στο εξωτερικό, δε συνιστούν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 16 και 17 του Ν. 2238/1994, ούτε «αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες», ούτε «δαπάνες απόκτησης

περιουσιακών στοιχείων», και ως εκ τούτου, δε λαμβάνονται υπόψη κατά την κατάρτιση του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, βάσει του οποίου προσδιορίζεται το διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών για την κάλυψη της διαφοράς μεταξύ του δηλωθέντος και του τεκμαρτού εισοδήματος, και, πιο συγκεκριμένα, δε μειώνουν το διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 21-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της .....με ΑΦΜ .....και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών προβεί σε νέα εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός της οικονομικών ετών 2013 και 2014 σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

**ΘΕΟΔΩΡΑ ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ**

**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.