



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11/09/2020

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

Αριθμός απόφασης: 1412

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/06.04.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατά της με αριθμό

- ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. οικ. έτους 2014 (αρ. δήλωσης) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
7. Τη με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. οικ. έτους 2014 (αρ. δήλωσης) της οποίας ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
9. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ/06.08.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ/06.08.2020 συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας 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 αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. οικ. έτους 2014 (αρ. δήλωσης), προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 77.566,40€, λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά 926,08€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 8.530,05€, ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής 87.022,53€.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά, στις 26/06/2014, την με αριθμό καταχώρισης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014, στην οποία, μεταξύ άλλων, δήλωσε στον κωδικό 787 [Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο] το ποσό των 175.000,00€. Η προαναφερθείσα δήλωση δεν εκκαθαρίστηκε από το σύστημα Taxisnet καθόσον είχε συμπληρωθεί από την υπόχρεη ποσό ανάλωσης κεφαλαίου μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει από το αρχείο της Φορολογικής Διοίκησης και προς τούτο εκλήθη η προσφεύγουσα να προσκομίσει τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα προκειμένου να διαπιστωθεί το ύψος του τυχόν διαθέσιμου προς ανάλωση κεφαλαίου.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ την υπ' αριθ. πρωτ. /14.07.2014 αίτηση εκκαθάρισης της ανωτέρω δήλωσης προσκομίζοντας αναλυτικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, μετά των αντιγράφων των φορολογικών δηλώσεων (εντύπων Ε1) των οικ. ετών 1992 – 2013, ισχυριζόμενη ότι το διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο, την 01/01/2013, ανερχόταν στο ποσό των 814.501,28€ και κατ' επέκταση υπερκαλύπτει το αναγραφόμενο στον κωδικό 787 [Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο] ποσό των 175.000,00€.

Η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος μη λαμβάνοντας υπόψη την αναγραφόμενη στην υποβληθείσα αρχική

δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 ανάλωση κεφαλαίου, διότι από τη διασταύρωση των προσκομισθέντων στοιχείων και των τηρούμενων αρχείων της Φορολογικής Διοίκησης προέκυψε ότι τα επικαλούμενα εισοδήματα αφορούσαν τον σύζυγο της προσφεύγουσας με τον οποίο κατά το υπό κρίση έτος βρισκόταν σε διάσταση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Αναρμοδιότητα οργάνου που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη. Μόνο αρμόδιο όργανο να διενεργήσει έλεγχο επί της συγκεκριμένης υπόθεσης είναι το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
3. Παράβαση ουσιώδους τύπου κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Η ελεγκτική αρχή δεν αναφέρει ειδικά τους λόγους και τα στοιχεία στα οποία βασίστηκε για τον προσδιορισμό του φόρου και την μη αποδοχή διαθέσιμου προς ανάλωση κεφαλαίου.
4. Εσφαλμένη η κρίση της Δ.Ο.Υ. ως προς την – εκ παραδρομής – υποβολή ατομικών δηλώσεων των συζύγων, παρά την υποχρέωση με βάση τον τότε ισχύοντα ΚΦΕ υποβολής κοινής φορολογικής δήλωσης. Η γαμική διαφορά είχε ματαιωθεί την 07/11/2013 και η συζυγική διάσταση είχε αρθεί κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Για την μεταβολή της σχέσης, υποβλήθηκε στο Τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., στις 25/11/2014, η σχετική δήλωση μεταβολής ατομικών στοιχείων φυσικού προσώπου και ακολούθως, με την υπ' αριθ. πρωτ./10.12.2014 αίτηση ζητήθηκε η εκκαθάριση της συνυποβληθείσας κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014, ως υφίστατο η υποχρέωση βάσει των άρθρων 5 παρ. 1 και 61 παρ. 2 ν.2238/1994. Η ανατιολόγητη απόρριψη της αίτησης παραβιάζει συνταγματικά δικαιώματα που απορρέουν από τα άρθρα 2 παρ. 1, 4 παρ. 1, 2 και 5, 5 παρ. 1 και 25 παρ. 1 του Συντάγματος, καθώς και του άρθρου 8 σε συνδυασμό με το άρθρο 14 της Ε.Σ.Δ.Α. (ΣτΕ 1215/2017).
5. Μη νόμιμη η φορολόγηση με βάση τα τεκμήρια διαβίωσης. Η φορολογούμενη ύλη δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική αλλά πρέπει να είναι πραγματική.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 18 του ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης, οριζόταν ότι: «1. 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 30 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα

φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η 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 φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική

Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο...».

Επειδή, με το άρθρο 1 της υπ' αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 478/26.02.2014) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης) εξουσιοδοτήθηκαν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδίδουν εντολές ελέγχου και ειδικότερα ορίζεται ότι: «100. Την παραλαβή φορολογικών δηλώσεων φυσικών προσώπων για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση υποβολής: Οποιοσδήποτε υπάλληλος Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η τελευταία, δηλωθείσα στο μητρώο της Φορολογικής Διοίκησης, διεύθυνση κατοικίας ή κύριας διαμονής του φορολογούμενου... 118. Την έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού: Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η αντίστοιχη δήλωση...».

Επειδή, με το άρθρο 1 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ Β' 2743/04.08.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης) εξουσιοδοτήθηκαν σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδίδουν εντολές ελέγχου και ειδικότερα ορίζεται ότι: «141. Την έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού: Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η αντίστοιχη δήλωση...».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «...4. Τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις δεν συνυποβάλλονται κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης μέσω διαδικτύου. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία και ο τρόπος ελέγχου αυτών των δικαιολογητικών, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα... 6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε φορά ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με τη δήλωση, καθώς και ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής της όπως ορίζεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1146/2014 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1369/29.05.2014) ορίζεται ότι: «Άρθρο 1. Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. 1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του Ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου,... Άρθρο 3. Ορισμός τύπου πράξεων διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 1. Ορίζουμε ως το συνημμένο υπόδειγμα του παραρτήματος Ε', τον τύπο της πράξης του διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης, η οποία εκδίδεται με βάση τις αρχικές ή εμπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, που

υποβάλλονται μετά την 1.1.2014, σύμφωνα με όσα ορίζει το άρθρο 32 του Ν.4174/2013.... Οι παραπάνω πράξεις υπογράφονται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή από τα πρόσωπα στα οποία έχει μεταβιβάσει την αρμοδιότητα αυτή... 6. Ανάλογα με το είδος της δήλωσης, το έτος της δήλωσης και το περιεχόμενό της δύναται να εμφανίζονται διάφορα μηνύματα, κατά περίπτωση, προς ενημέρωση των φορολογουμένων... 7. Για τις αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις του οικείου οικον. έτους, που ενώ υπεβλήθησαν ηλεκτρονικά, προωθήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. για λόγους ελεγκτικούς και πραγματοποιείται έλεγχος των δικαιολογητικών, οι πράξεις διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκτυπώνονται και αποστέλλονται στους φορολογούμενους, από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά, στις 26/06/2014, την με αριθμό καταχώρισης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014, στην οποία, μεταξύ άλλων, δήλωσε στον κωδικό 787 [Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο] το ποσό των 175.000,00€. Η προαναφερθείσα δήλωση δεν εκκαθαρίστηκε από το σύστημα Taxisnet καθόσον είχε συμπληρωθεί από την υπόχρεη ποσό ανάλωσης κεφαλαίου μεγαλύτερο από αυτό που προέκυπτε από το αρχείο της Φορολογικής Διοίκησης. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ./14.07.2014 αίτημα εκκαθάρισης της δήλωσης εισοδήματος προσκομίζοντας σχετικό πίνακα προσδιορισμού κεφαλαίου επικαλούμενη διαθέσιμο εισόδημα (μη αναλωθέν προηγούμενων ετών) το οποίο δεν έγινε δεκτό από τη Φορολογική Διοίκηση. Για την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1146/2014 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1369/29.05.2014) και με το άρθρο 1 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ Β' 2743/04.08.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δηλαδή εδράζεται επί της υποβληθείσας δήλωσης και λοιπών πληροφοριών και στοιχείων που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και εκδόθηκε από την αρμόδια για την παραλαβή της, τον έλεγχο των δικαιολογητικών και την εκκαθάρισή της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Ο έλεγχος δικαιολογητικών για την εκκαθάριση της δήλωσης δεν ταυτίζεται με τον ουσιαστικό έλεγχο εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ο οποίος οδηγεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν.4174/2013) ώστε να τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 28 του ν.4174/2013 και να παρέχεται το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί αναρμοδιότητας και παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3°, 4° και 5° προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα...».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Σε αυτή την περίπτωση, το τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζεται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου».

Επειδή, με το άρθρο 61 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, ανεξάρτητα από το αν υπόκειται ή όχι σε φόρο, έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση εφόσον έχει συμπληρώσει το δέκατο όγδοο (18ο) έτος της ηλικίας του, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 5... 2. Για τους εγγάμους, για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5, υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ειδικά, υποχρεούνται να επιδώσουν φορολογική δήλωση ο καθένας χωριστά για το συνολικό εισόδημα του οι σύζυγοι όταν: α) Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος...».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή...».

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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 άρθρ. 19».

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν.2238/1994 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 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... 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, ορίζεται στο ένα δεύτερο ($1/2$) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση α'... 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 τον φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογούμενου 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 φορολογούμενου και μειώνει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον 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 φορολογούμενου 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. 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... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει 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...».

Επειδή, με τα υπ' αριθ. πρωτ. 1020051/389/12.03.2002, 1013980/335/13.02.2003, 1001807/11/08.01.2003 έγγραφα της Διεύθυνσης Άμεσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκε ότι οι σύζυγοι που υποβάλλουν χωριστή δήλωση φόρου εισοδήματος λόγω διάστασης, μπορούν να επικαλεστούν κεφάλαιο προηγούμενων ετών για κάλυψη τεκμηρίου τους, το οποίο θα προέρχεται μόνο από τα δικά τους εισοδήματα και όχι από το οικογενειακό εισόδημα που προέκυπτε κατά τη διάρκεια της έγγαμης συμβίωσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην ηλεκτρονικώς υποβληθείσα με αριθμό καταχώρισης/26.06.2014 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014, η προσφεύγουσα συμπλήρωσε στον κωδικό 787 [Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο] ποσό 175.000,00€ για την κάλυψη προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών ποσού 173.770,19€, όπως αυτή υπολογίστηκε σύμφωνα με τα άρθρα 15 – 19 του ν.2238/1994. Με την οριστικοποίηση της δήλωσης στο σύστημα Taxis, κατ' εφαρμογή της παρ. 6 του άρθρου 3 της ΠΟΛ. 1146/2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1369/29.05.2014), η προσφεύγουσα ενημερώθηκε ότι ο κωδικός 787 [Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο] περιλαμβάνει ποσό διαφορετικό από εκείνο που διαθέτει ως πληροφορία η Φορολογική Διοίκηση και προς τούτο κλήθηκε όπως προσκομίσει δικαιολογητικά στοιχεία για έλεγχο, προκειμένου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να προβεί σε εκκαθάριση της δήλωσης. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ./14.07.2014 αίτημα εκκαθάρισης της υποβληθείσας δήλωσης προσκομίζοντας αντίγραφα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 1992 – 2013 και αναλυτικό πίνακα προσδιορισμού διαθέσιμου προς ανάλωση κεφαλαίου, συνολικού ποσού 814.501,28€, στον οποίο όμως είχε συμπεριλάβει εισοδήματα του εν διαστάσει συζύγου της.

Επειδή, η προσφεύγουσα βρισκόταν σε διάσταση με τον σύζυγό της (Α.Φ.Μ.) από το έτος 2009 και για τον λόγο αυτό είχε καταθέσει την υπ' αριθ./2009 αγωγή διαζυγίου, η οποία αρχικά επρόκειτο να

συζητηθεί την 15/12/2010, μετά από αναβολές η δικάσιμος ορίστηκε για την 07/11/2013 και τελικά ματαιώθηκε. Κατά το χρονικό διάστημα της διάστασης διέμεναν σε ξεχωριστές κατοικίες και υπέβαλαν ξεχωριστές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2010 έως 2014. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα δήλωνε ως διεύθυνση κατοικίας την οδό 47, στο Πανόραμα Θεσσαλονίκης. Ο δε σύζυγος της προσφεύγουσας στην υπ' αριθ./05.06.2014 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014, που υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δήλωσε φιλοξενούμενος στην κατοικία του (Α.Φ.Μ.) επί της οδού 8, στα Μετέωρα Θεσσαλονίκης. Ύστερα, από την με ημερομηνία 07/11/2013 ματαίωση της συζήτησης της υπ' αριθ./2009 αγωγής διαζυγίου αλλά και τις από 25/11/2014 υπεύθυνες δηλώσεις της προσφεύγουσας και του συζύγου της ότι έχει επιτευχθεί η επανένωση της οικογένειας και διαβιούν από κοινού από το τέλος του α' εξαμήνου του 2013, ο σύζυγος της προσφεύγουσας υπέβαλε την υπ' αριθ./02.12.2014 δήλωση μεταβολής ατομικών στοιχείων στην Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (βάσει της οποίας εκδόθηκε η σχετική βεβαίωση μεταβολής στοιχείων φυσικού προσώπου), σύμφωνα με την οποία, ήρθη η διάσταση με ημερομηνία μεταβολής την 07/11/2013 και οριζόταν ως διεύθυνση κατοικίας η διεύθυνση της κοινής συζυγικής στέγης (επί της οδού 47, στο Πανόραμα Θεσσαλονίκης).

Στις 10/12/2014, η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, στο πλαίσιο του άρθρου 19 του ν.4174/2013, την υπ' αριθ. πρωτ./10.12.2014 αίτηση καταχώρησης και εκκαθάρισης της συνυποβληθείσας κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2014 η οποία απερρίφθη σιωπηρώς με την πάροδο άπρακτου τριμήνου.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε, στις 15/07/2015, δήλωση παραίτησης από τα με αριθ. κατάθεσης/2009,/10 και/13 δικόγραφα αγωγής, σύμφωνα με την υπ' αριθ./15.07.2015 σχετική έκθεση κατάθεσης παραίτησης του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Κατόπιν, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ./24.07.2015 δήλωση μεταβολής ατομικών στοιχείων στην Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και εκδόθηκε η σχετική βεβαίωση μεταβολής στοιχείων φυσικού προσώπου με την οποία, η δηλούσα ήρε τη διάσταση με τον σύζυγό της, με ημερομηνία μεταβολής την 24/07/2015. Έκτοτε, η προσφεύγουσα υποβάλλει κοινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 και επόμενα.

Επειδή, καθόσον με την ανωτέρω δήλωση μεταβολής ατομικών στοιχείων της προσφεύγουσας προκύπτει ότι η διάσταση ήρθη σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου υποβολής της υπ' αριθ./26.06.2014 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ορθά η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της από τον προσκομιζόμενο πίνακα προσδιορισμού διαθέσιμου κεφαλαίου τα εισοδήματα του συζύγου της, όπως αυτά είχαν συμπεριληφθεί στις κοινά υποβληθείσες δηλώσεις προγενέστερων οικονομικών ετών. Επιπρόσθετα, η φορολογική αρχή συνέταξε την από 06/12/2019 έκθεση εισοδήματος στην οποία καταγράφονται όλες οι εφαρμοστέες διατάξεις και οι διαπιστώσεις από τον έλεγχο των δικαιολογητικών στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα

και με βάση τις κείμενες διατάξεις για τον προσδιορισμό διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών κατέληξε ότι δεν υφίσταται προς ανάλωση κεφάλαιο, όπως τούτο προέκυψε από τον συνημμένο στην έκθεση πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Ακολουθώντας, η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 της προσφεύγουσας και στην έκδοση της αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε., χωρίς να λάβει υπόψη της το δηλωθέν (στον κωδ. 787) ποσό ανάλωσης κεφαλαίου 175.000,00€, καθώς από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά αλλά και τα στοιχεία στα τηρούμενα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης προέκυψε ότι σχηματιζόταν από τα εισοδήματα του συζύγου της προσφεύγουσας και όχι από τα δικά της.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί παραβάσης ουσιώδους τύπου λόγω ανεπαρκούς αιτιολογίας, εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου και μη νόμιμης φορολόγησης με βάση τα κριτήρια διαβίωσης, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 22/01/2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2014

Χρεωστικό: 87.022,53€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από τη με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. οικ. έτους 2014 (ΑΧΚ/10.12.2019).

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.