



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 20.05.2020

Αριθμός απόφασης: 924

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 1036990 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αρ., κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας: i)της με αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 2013), ii)της με αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014 και γ)της με αριθ. /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. i)Τη με αριθ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 2013), ii)τη με αριθ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014 και iii)τη με αριθ. /2019

Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 6.02.2020 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ**, 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:

α)Με την με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου ποσού 33.450,45 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος / πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 34.306,78 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.492,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 72.249,23 ευρώ.

β)Με την με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου ποσού 48.809,66 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 24.404,83 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.975,43 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 79.189,92 ευρώ. Σημειώνεται δε ότι επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

γ)Με την αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 250,00 ευρώ, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο αίτημα της εν λόγω υπηρεσίας, προκειμένου να προσκομίσει στον έλεγχο τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 18.12.2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994 & ν.4172/2013) και επί της από 18.12.2019 Έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας,, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της εν λόγω υπηρεσίας για τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, λοιπών φόρων, τελών εισφορών και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες ηθοποιού.

Κατόπιν έκδοσης της ως άνω εντολής, ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα την αριθ./2019 γνωστοποίηση δυνατότητας επιβολής δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των

άρθρων 397-398 του ν.4512/2018 καθώς και την αριθ. πρωτ./2019 πρόσκληση προσκόμισης τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων μέχρι το πέρας του ελέγχου κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1§2 και 5§14 του ν.4308/2014 και του άρθρου 14§§1,2,4 του ν.4174/2013, με συνέπεια την έκδοση της αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

Ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών της όπως αντλήθηκαν από την εφαρμογή «Ειδικού Λογαριασμού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας» (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος κατά το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014, τον σχηματισμό του πίνακα κεφαλαίου προηγούμενων ετών και το με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημα που υπέβαλε η προσφεύγουσα με τις απόψεις της επί του με αριθ./2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του ν.4174/2013. Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της από 18.12.2019 Έκθεσης Ελέγχου, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η φορολογητέα ύλη που συμπεριλήφθηκε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 & το φορολογικό έτος 2014, διαφοροποιείται από τη προκύπτουσα από τον έλεγχο φορολογητέα ύλη και σύμφωνα με το άρθρο 48 του ν.2238/1994, το άρθρο 15§3 του ν.3888/2010 και των άρθρων 21 και 29 του ν.4172/2013, λογίζεται δε ως προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή αιτία, και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Οι φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε η προσφεύγουσα χαρακτηρίζονται ως ανακριβείς με προσδιορισθέντα ποσά ανακρίβειας ανά έτος ως εξής: α) χρήση 2013: ανακριβή υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος διαφορά ανακρίβειας συνολικού ποσού 111.882,50 ευρώ, με παράλληλη προσαύξηση περιουσίας ισόποσης αξίας και β) χρήση 2014: ανακριβή υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος διαφορά ανακρίβειας συνολικού ποσού 153.441,32 ευρώ, με παράλληλη προσαύξηση περιουσίας ισόποσης αξίας. Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών περιόδων 1.01.2013 – 31.12.2013 και 1.01.2014 – 31.12.2014.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την μεταρρύθμιση επί τα βελτίω των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, τα οποία αποτελούν επανακαταθέσεις μετρητών χρημάτων προερχόμενων από προγενέστερες, μη αναλωθείσες αλλού, αναλήψεις μετρητών χρημάτων. Ισχυρίζεται δε ότι τα έτη 2009-2012 προέβη σε αναλήψεις συνολικού ύψους 322.452,85 που υπερκαλύπτουν τις καταθέσεις μετρητών χρημάτων, ωστόσο η Φορολογική Αρχή παράνομα, εσφαλμένα και αναιτιολόγητα απέρριψε τον σχετικό ισχυρισμό της.
- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας», των οποίων πλήρως αποδείχθηκε η προέλευση. Ειδικότερα, αναφέρεται στην

πίστωση με REC ID 3798 στις 24.04.2013 ύψους 50.000,00 ευρώ αφορά σε επιστροφή προκαταβολής από τον λόγω ματαίωσης αγοραπωλησίας ακινήτου και στις πιστώσεις REC ID 4411, 4437, 4438 αποτελούν αποζημίωση καταβληθείσα από την

Αιτείται επίσης να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προκειμένου να αναπτύξει τους ισχυρισμούς που διαλαμβάνονται σε αυτή.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010) προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994), ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής: «2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που

οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. ...

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1&2 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, σχετικά με κέρδη από επαγγελματική δραστηριότητα, όπως ίσχυε, ορίζονται τα εξής:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1175/16.11.2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οι κάτωθι διευκρινίσεις για θέματα προσαύξησης περιουσίας:

“Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ΄ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21

του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.».

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015 /5.11.2015 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α` Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

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

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ`, του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει

αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

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

Β` Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών

δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.».

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. 772/2015 απόφαση του ΣτΕ: «..... Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προκειμένου να υπολογίσει ποιο ποσό από το κεφάλαιο που φορολογήθηκε κατά τα προηγούμενα έτη απέμεινε και αναλώθηκε κατά το κρινόμενο εκάστοτε οικονομικό έτος, καλύπτοντας τη σχετική διαφορά δηλωθέντος εισοδήματος και τεκμαρτών δαπανών, λαμβάνει υπόψη, κατ' αρχήν, τις κατά το νόμο ετήσιες τεκμαρτές δαπάνες, εκτός αν ισχυριστεί και αποδείξει ότι οι δαπάνες, στις οποίες πράγματι υποβλήθηκε ο φορολογούμενος (πραγματικές δαπάνες), ήταν μεγαλύτερες από τις δηλωθείσες τεκμαρτές δαπάνες, οπότε λαμβάνει υπόψη τις πραγματικές (βλ. ΣτΕ 3827/1990 7μελ., ΣτΕ 3422/1994, ΣτΕ 111/1992, ΣτΕ 2188/1995), μη υφιστάμενης ως προς τούτο δεσμεύσεως από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (βλ. ΣτΕ 847/2008 7μελ., ΣτΕ 1144/2008)».

Επειδή, εν προκειμένω στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου η προσφεύγουσα είχε υποβάλλει το με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημα της, σύμφωνα με το οποίο προσδιόριζε το διαθέσιμο υπόλοιπό της (για τα οικονομικά έτη 2006-2013) στο ποσό των 288.873,40 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με την από 18.12.2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, ο έλεγχος αφού προέβη σε έλεγχο των υποβληθεισών δηλώσεων της προσφεύγουσας προσδιόρισε το διαθέσιμο υπόλοιπό της σε 78.331,03 ευρώ (εκ των οποίων 76.405,87 ευρώ στο έτος 2013 και 1.925,16 ευρώ στο έτος 2014). Αναλυτικότερα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι: α)στην δήλωση του οικονομικού έτους 2010 είχε δηλώσει χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων (στον κωδ. 781 του εντύπου Ε1) ποσό 291.200,11 ευρώ για το οποίο όμως δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία, πλην του με αριθ./2019 συμβολαίου πώλησης ακινήτου, όπου η αντικειμενική αξία και το συμφωνηθέν τίμημα ανέρχονταν σε 187.979,44 ευρώ, β)στην κατάσταση προσδιορισμού κεφαλαίου παρέλειψε να αφαιρέσει από το διαθέσιμο κεφάλαιό της το τεκμήριο του αυτοκινήτου Ι.Χ. (με αριθ. κυκλοφορίας) κατά τα οικονομικά έτη 2006 και 2007, γ) για τα ακίνητα που είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κύρια και

ως δευτερεύουσες κατοικίες, τόσο στις αρχικές όσο και στις τροποποιητικές δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης – Ε9, υπήρχε διαφοροποίηση στα δηλωθέντα τ.μ. των ακινήτων στο έντυπο Ε1 με αυτά του Ε9. Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος προσδιόρισε το διαθέσιμο κεφάλαιο σε 93.161,67 ευρώ, αντί του ποσού των 288.873,40 ευρώ που επικαλείτο η προσφεύγουσα.

Επειδή, κατόπιν ελέγχου των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), το διαθέσιμο υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών της κατά την 1.01.2013 ανέρχονταν σε 14.830,64 ευρώ, ο έλεγχος ορθά έκρινε ότι το ποσό που θα μπορούσε να επικαλεστεί ότι κατείχε σε μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος και να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεσή τους ανέρχονταν σε 78.331,03 ευρώ. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δέχθηκε εν μέρει τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί επανακατάθεσης προγενεστέρων αναληφθέντων ποσών.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί επανακατάθεσης προγενεστέρως αναληφθέντων μετρητών κατά τα έτη 2009 έως 2012 ύψους 322.452,85 ευρώ, λαμβάνοντας υπόψη το προφίλ της προσφεύγουσας, το επάγγελμά της, το πλήθος και το ύψος των αναλήψεων, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι αυτά τα ποσά δεν σχετίζονται με αποταμίευση αλλά κατά το μείζον μέρος παραπέμπουν σε κάλυψη καταναλωτικών αναγκών και δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στο σύνολό τους προς δικαιολόγηση των επίμαχων πιστώσεων. Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι τα ποσά αυτά αφορούν εισοδήματα που στο παρελθόν ενδεχομένως δεν υπήρχε η υποχρέωση αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επανακατάθεσης μετρητών χρημάτων προερχόμενων από προγενέστερες αναλήψεις μετρητών κατά τα έτη 2009 έως 2012, έγινε εν μέρει δεκτός δια της αποδοχής του ποσού των 78.331,03 ευρώ, όπως προαναφέρθηκε.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013: *«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»*.

Επειδή, αναφορικά με την πίστωση με REC ID 3798 στις 24.04.2013 ύψους 50.000,00 ευρώ, όπου η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά σε επιστροφή προκαταβολής από τον λόγω ματαίωσης αγοραπωλησίας ακινήτου, ο ισχυρισμός της δεν γίνεται δεκτός καθώς δεν έχει προσκομίσει στον έλεγχο ή με την υπό κρίση προσφυγή κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά έγγραφα, που να προκύπτει η αιτία για την κατάθεση του ποσού αυτού (π.χ ιδιωτικό συμφωνητικό που να φέρει βέβαιη ημερομηνία κατάρτισης) ή άλλα έγγραφα σχετικά με την ακύρωση της αγοραπωλησίας (π.χ. προσύμφωνο ή άλλα συμβολαιογραφικά έγγραφα) και τέλος τραπεζικά έγγραφα που να προσδιορίζουν με ποιόν τρόπο και πότε επεστράφη το εν λόγω ποσό.

Επειδή, όσον αφορά τις πιστώσεις με REC ID 4411, 4437, 4438, ενώ προκύπτει ο καταθέτης (.....), δεν έγινε γνωστή από την προσφεύγουσα η αιτία των καταθέσεων, καθώς δεν προσκόμισε στον έλεγχο κατάλληλα δικαιολογητικά που να αιτιολογούν ότι τα ποσά αυτά είχαν υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε ότι απαλλάσσονταν από το φόρο (ενδεικτικά αναφέρονται: ασφαλιστήριο συμβόλαιο, απόφαση αποζημίωσης κ.α.). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε νέα στοιχεία, ούτε επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά με την κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς, δεν κρίνεται απαραίτητη η κλίση της σε ακρόαση.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18.12.2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994 & ν.4172/2013) καθώς και στην από 18.12.2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας,, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 29.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αρ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας: i)της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 2013), ii)της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014 και γ)της με αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (εισοδήματα 1.01.2013-31.12.2013) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας (α/α/2019)

Διαφορά φόρου	33.450,45 €
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας / μη υποβολής	34.306,78 €
Εισφορά αλληλεγγύης	4.492,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	72.249,23 €

2. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014 (εισοδήματα 1.01.2014-31.12.2014) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας (α/α/2019)

Διαφορά φόρου	48,809,66 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	24.404,83 €
Εισφορά αλληλεγγύης	5.975,43 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	79.189,92 €

Σημειώνεται δε ότι επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορ. έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας (α/α/2019)
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. 250,00 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.