



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 1.11.2023

Αριθμός απόφασης: 1756

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 20.6.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, ΤΚ, κατά της υπ' αριθμ. /18.5.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20.6.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./18.5.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προσδιορίστηκε η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας ως εξής:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	14.184,63 €	665.058,32 €	650.873.69 €
Φόρος - χρεωστικό ποσό	631,50 €	212.121,27 €	211.489,77 €
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	13,21 €	13,21 €	
ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου	2,64 €	2,64 €	
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ		105.744,89 €	105.744,89 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	99,29 €	793,69 €	694,40 €
Σύνολο για καταβολή	746,64 €	318.675,70 €	317.929,06 €

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 18.5.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος περιόδου 01/01/2014 — 31/12/2015 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, που συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ./3.3.2023 Εντολής Μερικού Ελέγχου Γραφείου, συνεπεία της από 02-02-2023 Πορισματικής Έκθεσης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (αριθ. Πρωτ. ΕΜΠ/20-02-2023 διαβιβαστικό ΚΕΦΟΜΕΠ).

Ο έλεγχος της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε), εστίασε στη προέλευση των κεφαλαίων τα οποία διέθετε η προσφεύγουσα από κοινού με τον υιό της (ΑΦΜ) σε τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής τη χρονική περίοδο 01/06/2014-30/06/2015 συνολικού ύψους 2.560.000,00 Ευρώ με τα οποία από κοινού με τον υιό της προέβησαν σε αγορά 23.747,6810 μεριδίων και συμμετείχαν στο αλλοδαπό «.....» αντί του συνολικού ποσού 2.560.000,00 € την 19-01-2015 μέσω της

Σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, η ως άνω αγορά συνολικού ποσού 2.560.000,00 € αποτελεί τεκμήριο βάσει των διατάξεων της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4172/2013, και στην προσφεύγουσα αναλογεί το 1/2 αυτού, ήτοι 1.280.000,00 €. Αφού συνυπολογίστηκαν και οι αντικειμενικές δαπάνες του άρθρου 31 του ν. 4172/2013, ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα προστιθέμενη διαφορά δαπανών, η οποία ανήλθε στα 625.373,69 €, λαμβάνοντας υπόψη και το διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών ποσού 619.685,00 €.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο των τραπεζικών πιστώσεων της προσφεύγουσας φορολογικού έτους 2015 προέκυψαν αναιτιολόγητες πιστώσεις συνολικού ύψους 25.500,00 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητείται η ακύρωση της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε ως αρχικό κεφάλαιο στη χρήση 1999 το 1/3 από το ποσό των 570.000.000 δρχ (1.672.780,63 ευρώ) που ήταν επενδεδυμένο σε REPOS με την αιτιολογία ότι δεν είχαν προσκομιστεί σε συνέχεια και με αντιστοίχιση στοιχεία κινήσεων

λογαριασμών που να αποδεικνύουν ότι το ποσό αυτό πράγματι είχε μεταφερθεί τη 15-11-1999 από τον υπ' αρ. κοινό λογαριασμό της με το υιό της και τον αποβιώσαντα το 2001 σύζυγό της, στην Εμπορική τράπεζα σε άλλο λογαριασμό προκειμένου να επενδυθεί σε REPOS. Περαιτέρω, εσφαλμένα δεν έγινε αποδεκτό ως αρχικό κεφάλαιο στη χρήση 1999 το 1/3 από το υπόλοιπο των 37.030.032,00 δρχ την 30-12-1999 στον υπ' αρ. κοινό λογαριασμό της με τον υιό της και τον αποβιώσαντα το 2001 σύζυγό της στην Εμπορική τράπεζα.

Τα ως άνω ποσά των 570.000.000 δρχ και των 37.030.032,00 δρχ ήταν πάντοτε κατατεθειμένα σε τραπεζικούς λογαριασμούς ημεδαπών τραπεζών.

Βάσει της ΠΟΛ 1259/2014, για την παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ 1050/2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., προβλέπεται ότι για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31.12.1999 χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα).

2. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα ποσά των εισπραχθέντων τόκων κεφαλαίου κατά τον υπολογισμό του διαθεσίμου προς ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Δεν παραβιάστηκε φορολογική διάταξη από τη μη αναγραφή των τόκων στις φορολογικές δηλώσεις των οικείων οικονομικών ετών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ 'Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης':

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΔ 'Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου': «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.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 4172/2013 'Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας':

«1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..

4. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου αυτού δεν εφαρμόζονται για τον αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και για κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 'Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων':

«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς, καθώς και οι καταβολές που πραγματοποιούνται για τα ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4172/2013 'Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής':

«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:.....

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 σύζυγο του» και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή.

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία.

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β`, γ`, δ`, ε` και στ` της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης 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 (Α` 34) για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994. 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. Για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη.

4. Οι φορολογούμενοι που δεν αναγράφουν ή ανακριβώς αναφέρουν στη δήλωση τα στοιχεία, τα σχετικά με τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτων) και τον προσδιορισμό της ετήσιας συνολικής δαπάνης διαβίωσης, υπόκεινται στις κυρώσεις και τα πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1076/2015 με θέμα 'Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)':

« Άρθρο 32 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος. Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται μόνο όταν τις οικείες δαπάνες πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα, ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά τους αρχεία. Επίσης λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ποσά που πραγματικά καταβάλλονται στο φορολογικό έτος (ποσό δόσης, προκαταβολής κ.τ.λ.) και όχι το συνολικό ποσό της αγοράς που πιθανόν μέρος του να καταβληθεί σε επόμενο φορολογικό έτος.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται, για:

.....β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς.

Η διατύπωση της διάταξης αυτής είναι γενική και καταλαμβάνει επομένως κάθε περίπτωση δαπάνης για συμμετοχή σε οποιασδήποτε μορφής εταιρία. Υπάγονται κατ' ακολουθία όλα τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται, ως εισφορά σε νεοϊδρυόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ως κεφάλαιο για την ίδρυση ατομικής επιχείρησης καθώς και τα ποσά για αύξηση κεφαλαίου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Η ίδια διάταξη ορίζει σαν τεκμαρτή δαπάνη τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται και για την αγορά χρεογράφων γενικά. Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των χρεογράφων συμπεριλαμβάνονται οι ομολογίες, τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, τα ομόλογα τραπεζών, τα προθεσμιακά συμβόλαια, τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, οι μετοχές και γενικά προϊόντα που μπορούν να διαπραγματεύονται στα χρηματιστήρια και στις αγορές. [.....]

Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32, όπως η διαφορά αυτή αναμορφώνεται ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, φορολογείται κατά περίπτωση

Μείωση της διαφοράς

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.

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

Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 πρέπει να γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%).

Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρχει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες του άρθρου 31 ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000), προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000), προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) αντίστοιχα.

Περαιτέρω, με τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσωνδήποτε προηγούμενων ετών. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών. Τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση.

Επίσης, στην περίπτωση που φορολογούμενος επικαλείται κεφάλαια προηγούμενων φορολογικών ετών με σκοπό την ανάλωση και τελικά δεν χρησιμοποιηθούν ή χρησιμοποιηθεί ένα μέρος αυτών, θεωρούνται αδιάθετα και μπορούν να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά ως κεφάλαια για κάλυψη προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου.

Μείωση των ποσών κεφαλαίου με δαπάνες απόκτησής τους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων που αναφέρονται στις περιπτώσεις της ίδιας παραγράφου τα μειώνει και το υπόλοιπο που προκύπτει είναι αυτό που περιορίζει ή καλύπτει τη συνολική ετήσια δαπάνη. Για παράδειγμα, το έσοδο από την πώληση αυτοκινήτου θα πρέπει να είναι μειωμένο με το κόστος αγοράς του αν είχε αγοραστεί ή με το φόρο δωρεάς αν είχε αποκτηθεί από δωρεά ή το φόρο κληρονομιάς αν είχε αποκτηθεί με κληρονομιά. Θεμελιώδης αρχή για

την κάλυψη ή τον περιορισμό δαπάνης με χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων είναι να μη γίνεται ξανά επίκληση κάποιου ποσού. [.....]

Κυρώσεις για την ανακριβή αναγραφή στοιχείων σχετικά με τον με τον προσδιορισμό, περιορισμό, ή κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματος.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ορίζεται ότι σε περίπτωση ανακριβούς αναγραφής των στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος, προβλέπονται κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ:

«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

3.....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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2137/2019 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα 'Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος':

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα: 2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση διάθεσης περιουσιακών στοιχείων, (όπως η περίπτωση πώλησης ακινήτου) για τα οποία κατά το έτος απόκτησής τους ίσχυε το τεκμήριο απόκτησης, εφόσον για τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών χρησιμοποιείται το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε θα συμπεριληφθεί ολόκληρο το ποσό της πώλησης στην ανάλωση και όχι μόνο το κέρδος από την πώληση αυτή.

Αν τα έτη στα οποία ανατρέχει ο φορολογούμενος προκειμένου να σχηματίσει κεφάλαιο για ανάλωση είναι παραγεγραμμένα, και σε αυτά συμπεριλαμβάνεται και το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε λαμβάνεται υπόψη το ποσό που εισπράχθηκε και το οποίο προκύπτει είτε από δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε από τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά, εφόσον ο φορολογούμενος δεν είχε υποχρέωση αναγραφής του ποσού που εισέπραξε στη φορολογική του δήλωση. Τα ανωτέρω ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις εισοδημάτων, τα οποία στο παρελθόν είτε ήταν αφορολόγητα είτε φορολογούνταν κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών). Σε περίπτωση που τα περιουσιακά στοιχεία έχουν περιέλθει στο φορολογούμενο από χαριστική αιτία ή κληρονομιά, ισχύουν τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιο).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 61 του προισχύαντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994) 'Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης', όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8 παρ.1 του ν.4110/2013, και ίσχυε για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 (χρήσεις 2012 και 2013):

«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...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 62 του προισχύαντος ν. 2238/1994: «Ειδικά, για τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε. του οικονομικού έτους 2013 δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσης τους, εφόσον το συνολικό καθαρό ποσό αυτών δεν υπερβαίνει τα διακόσια πενήντα (250) ευρώ.»

Επειδή, εν προκειμένω, την 19-01-2015 η προσφεύγουσα, από κοινού με τον υιό της (ΑΦΜ), προέβησαν, μέσω της Τράπεζας σε αγορά 23.747,6810 μεριδίων και συμμετείχαν στο αλλοδαπό «.....» αντί του συνολικού ποσού 2.560.000,00 €. Σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, η ως άνω αγορά συνολικού ποσού 2.560.000,00 € αποτελεί τεκμήριο βάσει των διατάξεων της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4172/2013, και στην προσφεύγουσα αναλογεί το ½ αυτού, ήτοι 1.280.000,00 €. Αφού συνυπολογίστηκαν και οι αντικειμενικές δαπάνες του άρθρου 31 του ν. 4172/2013, ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα προστιθέμενη διαφορά δαπανών, η οποία ανήλθε στα 625.373,69 €, λαμβάνοντας υπόψη και το διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών ποσού 619.685,00 €.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, προβάλλεται ο ισχυρισμός κατά τον προσδιορισμό του διαθέσιμου προς ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ο έλεγχος εσφαλμένα δεν συνυπολόγισε τα ποσά των εισπραχθέντων τόκων κεφαλαίου χρήσεων 2001 έως και 2014 συνολικού ύψους 346.282,56 €, και εσφαλμένα δεν συνυπολόγισε στο αρχικό κεφάλαιο στη χρήση 1999 το 1/3 (που της αναλογούσαν) των ποσών των 570.000.000 δρχ και των 37.030.032,00 δρχ που ήταν κατατεθειμένα σε τραπεζικούς λογαριασμούς ημεδαπών τραπεζών.

Επειδή, από τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις τόκων χρήσεων 2001 έως και 2014 προκύπτει ότι καταβλήθηκαν στην προσφεύγουσα τα παρακάτω ποσά τόκων λογαριασμών καταθέσεων, προθεσμιακών και Repas, στο ποσό που της αναλογεί (στις περιπτώσεις κοινών λογαριασμών), και παρακρατήθηκαν τα αντίστοιχα ποσά παρακρατηθέντος φόρου, ως κατωτέρω:

	ΤΟΚΟΙ ΠΡΟ ΦΟΡΟΥ	ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΙΣ ΦΟΡΟΣ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ
2001	44.290,34 €	3,83 €	44.286,51 €
2002	211,61 €	31,74 €	179,87 €
2003	16.721,56 €	1.182,94 €	15.538,63 €
2004	51.441,59 €	3.616,35 €	47.825,24 €
2005	13.469,33 €	1.348,10 €	12.121,23 €
2006	23.368,47 €	2.337,18 €	21.031,29 €
2007	2.821,44 €	282,34 €	2.539,10 €
2008	1.929,12 €	193,21 €	1.735,91 €
2009	1.284,12 €	128,57 €	1.155,55 €
2010	27.508,74 €	2.751,01 €	24.757,73 €
2011	81.070,97 €	8.107,20 €	72.963,78 €
2012	49.178,79 €	4.918,93 €	44.259,86 €
2013	18.590,89 €	2.790,21 €	15.800,68 €
2014	48.965,58 €	7.345,57 €	41.620,01 €

Σύνολο	380.852,51 €	35.037,15 €	345.815,36 €
--------	--------------	-------------	--------------

Επειδή, σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, τα ανωτέρω ποσά των εισπραχθέντων τόκων κεφαλαίου δεν συνυπολογίστηκαν κατά τον προσδιορισμό του διαθεσίμου προς ανάλωση κεφαλαίου, με την αιτιολογία ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε για τα ανωτέρω ποσά τροποποιητική δήλωση στο φορολογικό έτος 2015 που ήταν το τελευταίο μη παραγεγραμμένο έτος, ως όφειλε, δεδομένου ότι τα εν λόγω ποσά δεν είχαν δηλωθεί με τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος των ανωτέρω χρήσεων.

Ωστόσο, στις περιπτώσεις εισοδημάτων από τόκους παρελθόντων ετών στα οποία δεν υπήρχε υποχρέωση του φορολογουμένου για την αναγραφή των ποσών που εισέπραξε στη φορολογική του δήλωση, τότε για το σχηματισμό του διαθεσίμου κεφαλαίου για ανάλωση λαμβάνεται υπόψη το ποσό που εισπράχθηκε όπως αυτό προκύπτει από τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά (σχετ. η Ε. 2137/2019 Εγκύκλιος της ΑΑΔΕ).

Επειδή, όπως έχει κριθεί από τον έλεγχο, στις ανωτέρω χρήσεις η προσφεύγουσα δεν είχε συμπεριλάβει τα επικαλούμενα ποσά των τόκων στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος των αντίστοιχων ετών.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, κρίνεται ότι βάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ποσά από τόκους συνολικού ύψους 244.134,81 € χρήσεων 2001-2011 πρέπει να συνυπολογιστούν κατά τον προσδιορισμό του διαθεσίμου προς ανάλωση κεφαλαίου, δεδομένου ότι α) δεν υπήρχε υποχρέωση αναγραφής των τόκων στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος των εν λόγω χρήσεων, β) τα ανωτέρω ποσά τόκων δεν δηλώθηκαν με τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος των αντίστοιχων ετών και γ) βάσει των προσκομισθεισών βεβαιώσεων διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου επί των εν λόγω ποσών τόκων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις,

Όσον αφορά τις χρήσεις 2012 και 2013, εν προκειμένω υπήρχε υποχρέωση αναγραφής των τόκων στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του αντίστοιχου έτους, βάσει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 61 και της παρ. 6 του άρθρου 62 του ν. 2238/1994. Περαιτέρω, όσον αφορά τους τόκους χρήσης 2013, κατά τον προσδιορισμό του διαθεσίμου κεφαλαίου για ανάλωση, έχει ήδη ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο ποσό τόκων ημεδαπής προέλευσης (προ φόρου) ύψους 29.600,68 €.

Όσον αφορά τους τόκους φορολογικού έτους 2014, όπως προκύπτει από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, κατά τον προσδιορισμό του διαθεσίμου κεφαλαίου για ανάλωση, ελήφθησαν υπόψη, μεταξύ άλλων, τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2014 συνολικού ύψους 61.078,00 €, στα οποία συμπεριλαμβάνεται και ποσό τόκων ημεδαπής προέλευσης (προ φόρου) ύψους 48.971,94 € (επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος 7.345,81 €, όπως αυτό προκύπτει από την αρ. 157255 υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος του εν λόγω έτους). Ως εκ τούτου, το ποσό από τόκους φορολογικού έτους 2014 έχει ήδη ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο κατά τον προσδιορισμό του διαθεσίμου κεφαλαίου για ανάλωση.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, το ως άνω ποσό από τόκους συνολικού ύψους 244.134,81 € χρήσεων 2001-2011 πρέπει να συνυπολογιστεί κατά τον προσδιορισμό του διαθεσίμου προς ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή όσον αφορά τα ποσά στη χρήση 1999 που αντιστοιχούν στο 1/3 των 570.000.000 δρχ και των 37.030.032,00 δρχ, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι πρέπει να συνυπολογιστούν κατά τον προσδιορισμό του διαθεσίμου προς ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών,

δεδομένου ότι ήταν κατατεθειμένα σε τραπεζικούς λογαριασμούς ημεδαπών τραπεζών στο εν λόγω έτος, επικαλούμενη προς τούτο την ΠΟΛ 1259/2014.

Ωστόσο από την υπό κρίση προσφυγή και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν τεκμηριώνεται ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο, ούτε περαιτέρω προκύπτει αυτό από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και τα εκκαθαριστικά σημειώματα χρήσης 1999 και προηγούμενων ετών. Περαιτέρω, ως προς τον συνυπολογισμό των ως άνω ποσών στο διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι με την ΠΟΛ 1259/2014 προβλέπεται ότι για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31.12.1999 χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα). Ωστόσο, με την ανωτέρω ΠΟΛ. δόθηκαν οδηγίες αναφορικά με την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, ενώ η υπό κρίση περίπτωση αφορά την προστιθέμενη διαφορά δαπανών και την ανάλωση κεφαλαίου κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. ζ' της παρ. 2 του ν. 4172/2013. Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, το ως άνω ποσό από τόκους συνολικού ύψους 244.134,81 € χρήσεων 2001-2011 πρέπει να συνυπολογιστεί κατά τον προσδιορισμό του διαθέσιμου προς ανάλωση κεφαλαίου και να προστεθεί στο ποσό των 619.685,00 € που υπολόγισε ο έλεγχος. Ως εκ τούτου το διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών ανέρχεται στα 863.819,81 € (= 619.685,00 € + 244.134,81 €) και αντίστοιχα η προστιθέμενη διαφορά δαπανών διαμορφώνεται στα 381.238,88 € (= 625.373,69 € - 244.134,81 €).

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, το εισόδημα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2015 προσδιορίζεται ως κατωτέρω:

Εισόδημα	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Ακίνητη περιουσία	7.572,31 €	7.572,31 €	7.572,31 €	
Τόκοι	309,88 €	309,88 €	309,88 €	
Επιχειρηματική δραστηριότητα		25.500,00 €	25.500,00 €	25.500,00 €
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	6.302,44 €	6.302,44 €	6.302,44 €	
Σύνολο	14.184,63 €	39.684,63 €	39.684,63 €	25.500,00 €
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών		625.373,69 €	381.238,88 €	381.238,88 €
Φορολογητέο Εισόδημα	14.184,63 €	665.058,32 €	420.923,51 €	406.738,88 €
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	14.184,63 €	39.684,63 €	39.684,63 €	25.500,00 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από **20.6.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την τροποποίηση της της/18.5.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Φορολογικό έτος 2015

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

(...../18.5.2023)

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	14.184,63 €	665.058,32 €	420.923,51 €	406.738,88 €
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	631,50 €	212.121,27 €	131.556,78 €	130.925,28 €
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	13,21 €	13,21 €	13,21 €	
ΟΓΑ επί τελών χαρτοσήμου	2,64 €	2,64 €	2,64 €	
Πρόστιμο 58 ΚΦΔ		105.744,88 €	65.462,64 €	65.462,64 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	99,29 €	793,69 €	793,69 €	694,40 €
Συνολικό Ποσό για καταβολή	746,64 €	318.675,70 €	197.828,96 €	197.082,32 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο προσφεύγον.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.