



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 26 / 01 / 2024

Αριθμός απόφασης: 188

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28-07-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, ως εγγυτέρου συγγενή του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., Τ.Κ., κατά της με αριθ. δήλωσης/2022 και αριθ. ειδοπ./30-06-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την Αρχική δήλωση φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

7. Τα με αριθ. πρωτ. /13-11-2023 και /10-01-2024 συμπληρωματικά υπομνήματα.
8. Την με αριθ. /11-12-2023 Απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της , με ΑΦΜ , με ΑΦΜ , ως εγγυτέρου συγγενή του του με ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα είναι κληρονόμος του θανόντος (την 13-01-2022) πατέρα της , μαζί με τους και Την 29-12-2022 υπεβλήθη για τον θανόντα, από την κληρονόμο , η σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, στην οποία δηλώθηκε συνολικό φορολογητέο εισόδημα ποσού 29.445,93 €, καθώς και στον κωδ. 725 «δαπάνη για δωρεές ή γονικές παροχές» ποσό 969.007,25 € και στον κωδ. 787 «ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» ποσό 996.083,79 € και προσκομίστηκε ο σχετικός πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Η φορολογική αρχή κατά την εκκαθάριση της ως άνω υποβληθείσας δήλωσης, μετά από έλεγχο του πίνακα ανάλωσης, δεν έκανε δεκτό το δηλωθέν ποσό των 996.083,79 € και αναγνώρισε ποσό ύψους 768.000,00 ευρώ. Προς τούτο η φορολογική αρχή απέστειλε ηλεκτρονικά στους κληρονόμους, την από 06-06-2023 πρόσκληση προκειμένου να υποβληθεί τροποποιητικός πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου για την εν λόγω δήλωση, προτού προχωρήσει στην έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Καθώς οι κληρονόμοι του θανόντος δεν ανταποκρίθηκαν στην εν λόγω πρόσκληση, η Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της με αριθ. δήλωσης /2022 και αριθ. ειδοπ. /30-06-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την Αρχική δήλωση φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, με ποσό πληρωμής **76.620,72 €**.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας κατά βάση τον ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν αποδέχτηκε τον σχετικό πίνακα ανάλωσης που είχε υποβληθεί με την δήλωση και δεν αιτιολόγησε την απόρριψη συγκεκριμένων ποσών του πίνακα καθώς ο πατέρας της διέθετε κεφάλαιο προηγούμενων ετών από το οποίο καλύπτεται η διαφορά που προσδιόρισε η φορολογική αρχή. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκόμισε :

- Βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας για πυρκαγιά που συνέβη στην επιχείρηση του θανόντος πατρός της , με αποτέλεσμα ισχυρίσθηκε να μην δύναται να προσκομιστούν στοιχεία εισοδημάτων που υφίστανται προγενέστερα του έτους 1990,
- Βεβαίωση της για υπόλοιπο λογαριασμού του θανόντος, την 31/12/2005 ποσού 780.869,86 €,
- Αποδείξεις του εξόφλησης συναλλαγών επί τίτλων Ελληνικού Δημοσίου με δικαίωμα επαναγοράς (REPOS) έτους 2001 ποσών 62.275,86 €, 176.813,83 € και 177.996,17 €,
- Πίνακας ανάλωσης (αρχικός)

Δεδομένου ότι με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίσθηκαν νεότερα στοιχεία η Υπηρεσία μας στο πλαίσιο αυτό απέστειλε την με αριθμ πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2023/26-10-2023 «Κλήση προς υποβολή εγγράφων απόψεων» επί της οποίας η προσφεύγουσα απάντησε με τα ανωτέρω συμπληρωματικά υπομνήματά της. Με το πρώτο συμπληρωματικό υπόμνημά της η προσφεύγουσα αιτήθηκε από την Υπηρεσία μας παράταση της προθεσμίας για έκδοση

απόφασης, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ.5 του ΚΦΔ. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθ./11-12-2023 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας για έκδοση απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.

Ειδικότερα η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με τα με αριθ. πρωτ./13-11-2023 και/10-01-2024 συμπληρωματικά υπομνήματά της προσκόμισε:

- Βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας για πυρκαγιά που συνέβη στην επιχείρηση του θανόντος πατρός της , με αποτέλεσμα να μην δύναται να προσκομιστούν στοιχεία εισοδημάτων προγενέστερα του έτους 1990,
- Βεβαίωση της για υπόλοιπο λογαριασμού του θανόντος, την 31/12/2005 ποσού 780.869,86 €
- Αποδείξεις του εξόφλησης συναλλαγών επί τίτλων Ελληνικού Δημοσίου με δικαίωμα επαναγοράς (REPOS) έτους 2001 ποσών 62.275,86 €, 176.813,83 € και 177.996,17 €,
- Βεβαιώσεις τόκων προθεσμιακών καταθέσεων,
- Βεβαίωση και τραπεζικά παραστατικά σχετικά με επιταγές του ποσών 80.098,81 USD την 24-06-2004 και 141.186,31 USD την 08-11-2004, που αφορούν σε εισαγωγή συναλλάγματος και για την οποία εισαγωγή ισχυρίζεται ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του νόμου 3250/2004.
- Βεβαίωση της με ημερομηνία 31/08/2023 στην οποία αναφέρεται ότι την 31/12/2014 ήταν κατατεθειμένο στην εν λόγω Τράπεζα το ποσό των 1.078.498,05 USD.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1.α.Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι :

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι :

«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

ε) Δάνεια...

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών

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.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, το ποσό της δαπάνης του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ για κάθε σύζυγο.

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.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, λαμβάνονται υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά της παραγράφου αυτής, όπως αυτά δηλώνονται από τον κάθε σύζυγο χωριστά. Οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31, καθώς και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 που αφορούν τον κάθε σύζυγο βαρύνουν αυτόν ατομικά, ενώ για τα ανήλικα εξαρτώμενα μέλη τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 11...

Επειδή, στο με αριθ. ΔΕΑΦ Α' ΕΞ 2015/05-11-2015 έγγραφο με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

«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.

4. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας με βάση τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4172/2013 (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν εφαρμόζονταν η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες) του άρθρου 32 ν. 4172/2013 και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος.

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων, τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό και λαμβάνεται ως μηδενικό.

Επίσης, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015). [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1076/2015 διευκρινίζονται τα εξής:

Άρθρο 34 - Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

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. [.....]

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

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το 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 έχουν φορολογηθεί στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από τη φορολόγηση αυτή. Προς απόδειξη της φορολογίας ή της νόμιμης απαλλαγής πρέπει τα εισοδήματα αυτά να έχουν περιληφθεί σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος εφ' όσον υπήρχε σχετική υποχρέωση.

Στην περίπτωση που αγορά περιουσιακού στοιχείου (όπως π.χ. αυτοκινήτου) γίνει στο εξωτερικό από φυσικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος τότε στον υπολογισμό της δαπάνης απόκτησης λαμβάνεται υπόψη το τίμημα που καταβλήθηκε στο εξωτερικό. [...]

β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει ο φορολογούμενος που επικαλείται τίμημα από διάθεση περιουσιακού στοιχείου να αποδεικνύει με επίσημα στοιχεία ότι αυτός είναι ο κύριος του περιουσιακού στοιχείου, καθώς και το τίμημα της πώλησης του στοιχείου αυτού.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. [.....]

ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία. [...]

στ) Δωρεά χρηματικών ποσών ή γονική παροχή χρημάτων για τις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση (δωρεάς ή γονικής παροχής) 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 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. **Ε.2137/2019** 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», ορίζονται τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου σε ένα φορολογικό έτος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί σε κεφάλαιο σχηματισθέν και μη αναλωθέν, το οποίο αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από τον φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο και 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 του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος απαλλάσσεται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά αυτά. 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.

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.

3. Κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών και σε ό, τι αφορά ποσά δανείων που εισπράχθηκαν, για να ληφθούν υπόψη για τον σχηματισμό μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών απαιτείται να αποδεικνύεται η σύναψη και η είσπραξη/καταβολή τους με έγγραφα στοιχεία τα οποία φέρουν βέβαιη χρονολογία, ή με κάθε πρόσφορο μέσο. Για τον υπολογισμό του προς ανάλωση κεφαλαίου του έτους είσπραξης του δανείου, λαμβάνεται υπόψη μόνο το ποσό δανείου το οποίο ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι παρέμεινε αδιάθετο π.χ. στεγαστικό δάνειο το οποίο δεν χρησιμοποιήθηκε στο σύνολό του για τη συγκεκριμένη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτου, γεγονός το οποίο ως πραγματικό εναπόκειται στην ελεγκτική αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.3259/2004, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 38 - Φορολόγηση επαναπατριζόμενων κεφαλαίων

1. Φυσικά και νομικά πρόσωπα που είναι φορολογικά υπόχρεα στην Ελλάδα δύνανται να μεταφέρουν κεφάλαια, τα οποία διαθέτουν σε οποιαδήποτε μορφή τραπεζικών λογαριασμών στην αλλοδαπή, σε τραπεζικούς λογαριασμούς της ημεδαπής, σε χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος, καταβάλλοντος φόρο με συντελεστή 3% επί της αξίας τους κατά το χρόνο της μεταφοράς.

2. Με την καταβολή του προβλεπόμενου στην προηγούμενη παράγραφο φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου για τα κεφάλαια αυτά.

3. Η εισαγωγή των κεφαλαίων θα γίνεται μέσω τραπεζών ή άλλων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, εγκατεστημένων στην ημεδαπή, με δήλωση - εξουσιοδότηση του ενδιαφερομένου προς την τράπεζα.

4. Οι τράπεζες υποχρεούνται να παρακρατούν το φόρο κατά την εισαγωγή των κεφαλαίων και να τον αποδίδουν με ειδική δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα, τηρώντας το τραπεζικό και φορολογικό απόρρητο όσον αφορά την ταυτότητα των ενδιαφερομένων. Ο τύπος και το περιεχόμενο της παραπάνω δήλωσης, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια, καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

5. Η καταβολή του φόρου νομιμοποιεί φορολογικά τη χρήση των κεφαλαίων αυτών στην Ελλάδα και απαλλάσσει τον υπόχρεο από γεγεννημένες φορολογικές υποχρεώσεις, καθώς και από τυχόν φορολογικά αδικήματα που προέβλεπε ή προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, αναφορικά με τα κεφάλαια αυτά και μόνο. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται οι λοιπές μη φορολογικού χαρακτήρα διατάξεις, ιδίως των Νόμων 2331/1995 και 3034/2002.

6. Σε περίπτωση απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 2238/1994.

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία μεταφοράς των κεφαλαίων αυτών στην Ελλάδα, ο τύπος και το περιεχόμενο της υποβαλλόμενης από τον υπόχρεο δήλωσης, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1110/1-11-2004 (ΦΕΚ Β' 1677/12.11.2004) Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με θέμα «Καθορισμός του τρόπου και της διαδικασίας μεταφοράς των επαναπατριζόμενων κεφαλαίων στην Ελλάδα, του τύπου και περιεχομένου της υποβαλλόμενης από τον υπόχρεο δήλωσης -εξουσιοδότησης, καθώς και λοιπών αναγκών λεπτομερειών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 3259/2004», διευκρινίζονται τα εξής:

«Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 3259/2004 , ορίζεται η ακόλουθη διαδικασία:

α) Η εισαγωγή των κεφαλαίων γίνεται μόνο μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, εγκατεστημένων στην Ελλάδα, που λειτουργούν νόμιμα σύμφωνα με το Ν. 2076/1992, όπως ισχύει, μετά από "δήλωση - εξουσιοδότηση" του ενδιαφερομένου φυσικού ή νομικού προσώπου προς το πιστωτικό ίδρυμα. Η μεταφορά κεφαλαίων μπορεί να διενεργηθεί με οποιοδήποτε σύμφωνο με την τραπεζική πρακτική μέσο, με το οποίο πιστοποιείται ότι τα μεταφερόμενα κεφάλαια προέρχονται από τραπεζικό λογαριασμό, καταθετικό ή επενδυτικό, του εντολέα που τηρείται σε πιστωτικό ίδρυμα της αλλοδαπής και πιστώνονται σε τραπεζικό λογαριασμό του εντολέα σε ημεδαπό πιστωτικό ίδρυμα.

β) Η "δήλωση - εξουσιοδότηση" περιλαμβάνει υποχρεωτικά τα στοιχεία των 2 (δύο) συνημμένων υποδειγμάτων για φυσικά και νομικά πρόσωπα και τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της παρούσας απόφασης.

γ) Η εισαγωγή των κεφαλαίων μπορεί να γίνει με μεταφορά καταθέσεων ή χρηματοπιστωτικών μέσων κατά την έννοια του άρθρου 2 του Ν. 2396/1996 , όπως ισχύει.

δ) Ο τραπεζικός λογαριασμός, καταθετικός ή επενδυτικός, τόσο της αλλοδαπής όσο και της ημεδαπής πρέπει να ανήκει στο φυσικό ή νομικό πρόσωπο που εισάγει τα κεφάλαια και που πρέπει να είναι φορολογικά υπόχρεο στην Ελλάδα. Ειδικά σε περίπτωση κοινού λογαριασμού, ο δηλών - εξουσιοδοτών πρέπει να είναι ένας από τους δικαιούχους. Ο τραπεζικός λογαριασμός της ημεδαπής θα πρέπει είτε να υφίσταται ήδη είτε να ανοίγεται πριν από τη μεταφορά των κεφαλαίων.

ε) Το λογιστικό παραστατικό της συναλλαγής, το οποίο επέχει θέση βεβαίωσης, πρέπει να είναι μοναδικό και να αναφέρεται ρητά σε αυτό ως αιτιολογία της συναλλαγής η υπαγωγή στις ρυθμίσεις του άρθρου 38 του Ν. 3259/2004.

στ) Σε περίπτωση εισαγωγής κεφαλαίων σε ξένο νόμισμα η φορολογητέα αξία υπολογίζεται σύμφωνα με την τιμή μετατροπής του ημεδαπού πιστωτικού ιδρύματος κατά τον χρόνο εισαγωγής των κεφαλαίων σε ευρώ, χωρίς να απαιτείται η μετατροπή σε ευρώ.

ζ) Επίσης σε περίπτωση εισαγωγής κεφαλαίων από επενδυτικούς λογαριασμούς, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται για μεν τα μη εισηγμένα σε οργανωμένη αγορά χρηματοπιστωτικά μέσα που έχουν εκδοθεί σε χώρα - πλήρες μέλος του ΟΟΣΑ, η ονομαστική τους αξία, για δε τα εισηγμένα σε οργανωμένη αγορά χώρας - πλήρους μέλους του ΟΟΣΑ χρηματοπιστωτικά μέσα, η τιμή κλεισίματος της οργανωμένης αγοράς, στην οποία είναι εισηγμένα, την ημέρα που ολοκληρώνεται η μεταφορά τους σε επενδυτικό λογαριασμό του ημεδαπού πιστωτικού ιδρύματος, χωρίς να απαιτείται η ρευστοποίηση των μέσων αυτών.

η) Τα εισαγόμενα κεφάλαια θα πρέπει να υπήρχαν στην αλλοδαπή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Ν. 3259/2004 (04-08-2004), το αργότερο.

θ) Χρόνος υπαγωγής στις ρυθμίσεις του άρθρου αυτού είναι ο χρόνος υποβολής της "δήλωσης - εξουσιοδότησης".»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά αναφερθήκαμε ανωτέρω, η προσφεύγουσα είναι κληρονόμος του θανόντα την 13-01-2022, πατέρα της , μαζί με την αδερφή της και τον αδερφό της , όπου με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, δηλώθηκε συνολικό φορολογητέο εισόδημα (από συντάξεις, τόκους ημεδαπής προέλευσης και εκμίσθωση ακινήτων) ποσού 29.445,93 €, στον κωδ. 725 «δαπάνη για δωρεές ή γονικές παροχές» δηλώθηκε ποσό 969.007,25 € και στον κωδ. 787 «ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» δηλώθηκε ποσό 996.083,79 €, προσκομίζοντας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τον σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Η φορολογική αρχή κατά την εκκαθάριση της ως άνω υποβληθείσας δήλωσης, μετά από έλεγχο του πίνακα ανάλωσης και καθώς διαπίστωσε διαφορές, δεν έκανε δεκτό το δηλωθέν ποσό των 996.083,79 € και αναγνώρισε ποσό ύψους 768.000,00 €. Προς τούτο εστάλη ηλεκτρονικά στους κληρονόμους, η από 06-06-2023 πρόσκληση προκειμένου να υποβληθεί τροποποιητικός πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου για την εν λόγω δήλωση, προτού εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Καθώς ούτε η προσφεύγουσα ούτε οι λοιποί κληρονόμοι του θανόντα ανταποκρίθηκαν στην εν λόγω πρόσκληση, προέκυψε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων και η Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της (όπως τα προσκομισθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα και πληροφορίες από το σύστημα "taxis"), προέβη στην εξέταση του προσκομισθέντος (από την προσφεύγουσα και τους κληρονόμους του θανόντος με Α.Φ.Μ.) πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων του ετών 1992 - 2020 και εντόπισε τις κάτωθι διαφορές:

- Κατά τα οικονομικά έτη 1992, 1993, 1994, 1995 και 1997, αναγράφονται εισοδήματα που δεν υφίστανται στα σχετικά προσκομισθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα των αντίστοιχων ετών.

- Κατά το οικονομικό έτος 1998, αναγράφεται αφορολόγητο ποσό που δεν περιλαμβάνεται στο αντίστοιχο προσκομισθέν εκκαθαριστικό.

- Κατά το οικονομικό έτος 2001 είχε συμπεριληφθεί αγορά που δεν υφίσταται στη σχετική δήλωση.

- Κατά τα οικονομικά έτη 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008 δεν είχαν συμπεριληφθεί τα αντίστοιχα ανά έτος τεκμήρια αυτοκινήτων.

Ως εκ τούτου η Δ.Ο.Υ. προέβη στην κατάρτιση νέου Πίνακα ανάλωσης ο οποίος αποτελεί και στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης και καθώς η προσφεύγουσα και οι κληρονόμοι δεν ανταποκρίθηκαν στην σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής για διόρθωση στοιχείων του αρχικού προσκομισθέντος πίνακα, η Δ.Ο.Υ. αναγνώρισε τελικώς ποσό διαθέσιμου κεφαλαίου προς ανάλωση 768.000,00 €.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα και οι κληρονόμοι προσκόμισαν τα κάτωθι νεότερα στοιχεία:

- Βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας για την πυρκαγιά που συνέβη στην επιχείρηση του πατέρα της προσφεύγουσας , με συνέπεια να καταστραφούν όλα τα αρχεία και με περεταίρω συνέπεια να μην μπορούν να προσκομίσουν στοιχεία εισοδημάτων προγενέστερα του έτους 1990 (σχετ. 1).

- Βεβαίωση της σύμφωνα με την οποία το υπόλοιπο λογαριασμού του την 31-12-2005, ανέρχονταν σε 780.869,86 € (σχετ. 2).

- Απόδειξη του εξόφλησης συναλλαγών επί τίτλων Ελληνικού Δημοσίου με δικαίωμα επαναγοράς (REPOS) της 28-05-2001, ποσού 62.275,86 € (σχετ. 3).

- Απόδειξη του εξόφλησης συναλλαγών επί τίτλων Ελληνικού Δημοσίου με δικαίωμα επαναγοράς (REPOS) της 23-04-2001, ποσού 176.813,83 € (σχετ. 4).

- Απόδειξη του εξόφλησης συναλλαγών επί τίτλων Ελληνικού Δημοσίου με δικαίωμα επαναγοράς (REPOS) της 04-05-2001, ποσού 177.996,17 € (σχετ. 5).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και στα πλαίσια της επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην προσφεύγουσα την με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2023/26-10-2023 «Κλήση προς υποβολή εγγράφων απόψεων» προκειμένου να τεκμηριώσει τους ισχυρισμούς της ως προς τα στοιχεία που επικαλείται στην εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή και επιπλέον ως προς τον ισχυρισμό σχετικά με την πώληση τίτλων ελληνικού δημοσίου με δικαίωμα επαναγοράς (REPOS) και ως προς τις προσκομισθείσες αποδείξεις εξόφλησης συναλλαγής επί τίτλων ελληνικού δημοσίου με δικαίωμα επαναγοράς (REPOS), ζητήθηκε να προσκομιστούν αναλυτικά στοιχεία ως προς την αγορά και την πώληση των τίτλων που αφορούν, καθώς και στοιχεία φόρων που παρακρατήθηκαν επ' αυτών των συναλλαγών.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη προσκόμισε με τα με αριθ. πρωτ. /13-11-2023 και /10-01-2024 συμπληρωματικά υπομνήματα, τα εξής στοιχεία:

- Βεβαίωση υπολοίπων λογαριασμών του του της 31-12-2014 της

- Την από 23-10-2023 Βεβαίωση κατάθεσης επιταγής συναλλάγματος εξωτερικού σε διαταγή , ποσού 80.098,81 USD την 24/06/2004, συνοδευόμενη από το σχετικό γραμμάτιο είσπραξης, ένταλμα πληρωμής και την κίνηση του με αριθ. / λογαριασμού από 01/06/2004 έως 30/06/2004.

- Την από 23-10-2023 Βεβαίωση κατάθεσης επιταγής συναλλάγματος εξωτερικού σε διαταγή , ποσού 141.186,31 USD την 08/11/2004, συνοδευόμενη από το σχετικό γραμμάτιο είσπραξης, ένταλμα πληρωμής και την κίνηση του με αριθ. / λογαριασμού από 01/11/2004 έως 30/11/2004.

- Την από 19/02/1999 Βεβαίωση εισοδήματος τόκων καταθέσεων ποσού 2.757.719 δρχ. που αφορά την προθεσμιακή κατάθεση με αριθμό του

- Την από 25/02/1999 Βεβαίωση εισοδήματος τόκων καταθέσεων ποσού 526.575 δρχ. που αφορά την προθεσμιακή κατάθεση με αριθμό του

- Την από 19/05/1999 Βεβαίωση εισοδήματος τόκων καταθέσεων ποσού 1.306.450 δρχ. που αφορά την προθεσμιακή κατάθεση με αριθμό του

- Την από 25/05/1999 Βεβαίωση εισοδήματος τόκων καταθέσεων ποσού 473.025 δρχ. που αφορά την προθεσμιακή κατάθεση με αριθμό του
 - Την από 19/08/1999 Βεβαίωση εισοδήματος τόκων καταθέσεων ποσού 1.306.450 δρχ. που αφορά την προθεσμιακή κατάθεση με αριθμό του
 - Την από 25/08/1999 Βεβαίωση εισοδήματος τόκων καταθέσεων ποσού 473.025 δρχ. που αφορά την προθεσμιακή κατάθεση με αριθμό του
 - Την από 02/11/1999 Απόδειξη εξόφλησης - προεξόφλησης τίτλων Ελληνικού Δημοσίου με ποσό τόκων 1.601.750 δρχ. του
 - Την από 02/11/1999 Απόδειξη εξόφλησης - προεξόφλησης τίτλων Ελληνικού Δημοσίου με ποσό τόκων 1.612.500 δρχ. του
 - Την από 19/11/1999 Βεβαίωση εισοδήματος τόκων καταθέσεων ποσού 1.306.450 δρχ. που αφορά την προθεσμιακή κατάθεση με αριθμό του
 - Την από 25/11/1999 Βεβαίωση εισοδήματος τόκων καταθέσεων ποσού 473.025 δρχ. που αφορά την προθεσμιακή κατάθεση με αριθμό του
- Ήτοι σύνολο προσκομισθέντων βεβαιώσεων τόκων έτους 1999, ποσού 11.836.969 δρχ.**
- Την από 23-04-2001 Βεβαίωση Απόδοσης από REPOS ποσού 1.901,20 €.
 - Την από 04-05-2001 Βεβαίωση Απόδοσης από REPOS ποσού 1.949,64 €.
 - Την από 28-05-2001 Βεβαίωση Απόδοσης από REPOS ποσού 647,10 €.
- Ήτοι σύνολο βεβαιώσεων Απόδοσης από REPOS έτους 2001, ποσού 4.497,94 €.**

- Την σχετική αλληλογραφία μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με την προκειμένου να της παρασχεθούν στοιχεία.

Η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι οι δύο ως άνω εισαγωγές συναλλάγματος έτους 2004 πρέπει να ληφθούν υπόψη, καθώς έγιναν στα πλαίσια του ν.3250/2004 για την εισαγωγή κεφαλαίων από το εξωτερικό, ωστόσο λόγω παλαιότητας δεν είναι δυνατή η ανεύρεση επιπλέον στοιχείων.

Επειδή, για τα ως άνω ποσά (των επιταγών των 80.098,81 USD και 141.186,31 USD), η προσφεύγουσα επικαλείται ότι αφορούν εισαγωγές συναλλάγματος που έγιναν με βάση το ν.3259/2004, που προέβλεπε ειδική ρύθμιση για την επαναφορά από τα Φυσικά και νομικά πρόσωπα που είναι φορολογικά υπόχρεα στην Ελλάδα κεφαλαίων, που διαθέτουν σε οποιαδήποτε μορφή τραπεζικών λογαριασμών στην αλλοδαπή, σε τραπεζικούς λογαριασμούς της ημεδαπής εντός 6 μηνών, ωστόσο δεν προσκόμισε τα απαιτούμενα δικαιολογητικά που ορίζει η ως άνω σχετική προπαρατεθείσα ΠΟΛ.1110/2004, καθώς δεν προσκομίζονται σχετικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει ότι οι επικαλούμενες εισαγωγές συναλλάγματος υπάγονται στις ρυθμίσεις του άρθρου 38 του Ν. 3259/2004.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και από τις πληροφορίες του συστήματος «TAXIS» της Α.Α.Δ.Ε., προκύπτει πως οι ως άνω προσκομισθείσες βεβαιώσεις τόκων καταθέσεων έτους 1999, συνολικού ποσού 11.836.969 δρχ. έχουν συμπεριληφθεί στην οικία δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στον σχετικό προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης.

Επειδή, ως προς τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις Απόδοσης από REPOS που αφορούν στο έτος 2001, συνολικού ποσού 4.497,94 €, σημειώνεται ότι αφενός στην οικεία δήλωση του έτους 2001 έχουν δηλωθεί ποσά απαλλασσόμενα - αυτοτελώς φορολογούμενα ποσού 6.695.258 ΔΡΧ (19.648,59 ΕΥΡΩ), αφετέρου η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία από τα οποία να συνάγεται ότι το εν λόγω ποσό (4.497,94 ευρώ), δεν εμπεριέχεται στο ως άνω δηλωθέν ποσό.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο πατέρας της είχε διαθέσιμα μετρητά και προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει βεβαιώσεις της ΕΤΕ ως προς το υπόλοιπο των τραπεζικών του λογαριασμών την 31/12/2005 και την 31/12/2014. Ωστόσο στις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 30 και 34 του ΚΦΕ, σαφώς αναφέρεται ότι κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος, η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη φορολογική δήλωση

χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και ιδίως ποσά που αφορούν στις περιπτώσεις των διατάξεων της παρ. 2 α-ζ του άρθρου 34 του ΚΦΕ (Πραγματικά εισοδήματα τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων, Εισαγωγή συναλλάγματος, Δάνεια, Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών, Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο). Τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών την 31/12/2005 και την 31/12/2014 αφενός αντιστοιχούν σε χρόνους των οποίων τα εισοδήματα έχουν ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του διαθέσιμου κεφαλαίου προς ανάλωση, αφετέρου ο προσδιορισμός του διαθέσιμου κεφαλαίου προς ανάλωση για την κάλυψη της διαφοράς τεκμηρίων γίνεται αποκλειστικά σύμφωνα με τον τρόπο που ορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις της παρ. 2ζ του άρθρου 34 του ΚΦΕ, χωρίς στον προσδιορισμό αυτό να λαμβάνονται υπόψη υπόλοιπα των τραπεζικών διαθεσίμων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **28-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, ως εγγυτέρου συγγενή του με **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση** της με αριθ. δήλωσης/2022 και αριθ. ειδοπ./30-06-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την Αρχική δήλωση φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2021

Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την αρχική δήλωση

Ποσό πληρωμής: 76.620,72

(ως η με αριθ. δήλωσης/2022 και αριθ. ειδοπ./30-06-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την Αρχική δήλωση φορολογικού έτους 2021)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Επανεξέτασης**

ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ ΑΝΘΟΥΛΑ

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.