



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/03/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 730

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
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 Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, τοπική κοινότητα, κατά των α) με αριθμό/10-10-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΥΡΓΟΥ και β) με αριθμό/10-10-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου,

Φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΥΡΓΟΥ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΥΡΓΟΥ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10/10/2022 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

· Με τη με αριθμό/10-10-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΥΡΓΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 18.298,89€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 9.149,45€, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.386,30€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 29.834,64€, αφού υπολογίσθηκε προστιθέμενη διαφορά δαπανών ποσού 47.515,56€ λόγω μη δήλωσης καταβολής χρηματικού ποσού 56.897,33€ για αύξηση κεφαλαίου εξαιτίας δαπάνης ανέγερσης οικοδομής.

· Με τη με αριθμό/10-10-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΥΡΓΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 83.646,16€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 41.823,08€, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 15.687,46€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 141.156,70€, αφού υπολογίσθηκε προστιθέμενη διαφορά δαπανών ποσού 189.712,36€ λόγω μη δήλωσης καταβολής χρηματικού ποσού 256.377,34€ για αύξηση κεφαλαίου εξαιτίας δαπάνης ανέγερσης οικοδομής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αφορμή του ελέγχου, ήταν η διαπίστωση προγενέστερου φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε επί αιτήματος επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα [αριθμ. εντολής/17-09-2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ], από τον οποίο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν δήλωσε δαπάνες ανέγερσης ακινήτων στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υπέβαλε για τα έτη 2015 και 2016. Συγκεκριμένα, δυνάμει της αριθμ./2010 οικοδομικής άδειας της Διεύθυνσης Πολεοδομίας της Ν.Α. Ζακύνθου, η προσφεύγουσα ανέγειρε τρεις (κατά τις διαπιστώσεις της αυτοψίας που διενεργήθηκε από την ελεγκτική αρχή της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ) όμοιες διώροφες τουριστικές επιπλωμένες κατοικίες με εξωτερική τοιχοποιία από λιθοδομή και τρεις όμοιες κολυμβητικές δεξαμενές, επί οικοπέδου 2.416,58 τ.μ. εντός οικισμού, που βρίσκεται στη θέση "....." του Δ.Δ. Ορθωνιών του Δήμου Ελατίων Ζακύνθου, συντάχθηκε δε σχετικώς η με ημερομηνία θεώρησης 16/06/2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

Κατόπιν τούτου, εκδόθηκε η αριθμ./23-06-2021 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ για τη διενέργεια μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για την περίοδο από 01/01/2015 έως 31/12/2016. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τα ευρήματα του αρχικά διενεργηθέντος για την επιστροφή Φ.Π.Α. και με αριθμ. εντολής/17-09-2020 ελέγχου, διαπίστωσε ότι τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν για την αύξηση του κεφαλαίου της ελεγχόμενης επιχείρησης και ειδικότερα για την ανέγερση των προαναφερόμενων οικοδομών λογίζονται ως ετήσια δαπάνη κατά τη διάταξη της περίπτωσης β' του άρθρου 32 του ν. 4172/2013, την οποία η ελεγχόμενη -προς αποφυγή επιβολής προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων - δεν συμπεριέλαβε στον αντίστοιχο ΚΩΔ. 743 στις φορολογικές δηλώσεις φορολογικών ετών 2015 και 2016. Το ύψος των ποσών αυτών προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 56.897,33 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015 και σε 256.377,34 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016, όπως προκύπτει από το αριθμ./24-11-2011 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

Με το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ κλήθηκε η ελεγχόμενη να εκθέσει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις εντός 20 ημερών από την επομένη της επιδόσεως του Σημειώματος.

Η ελεγκτική αρχή της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ απέστειλε αυθημερόν, ήτοι στις 24/11/2021, με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο το Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένους τους αριθμ. και της 24-11-2021 Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου

Εισοδήματος και Προστίμου, φορολογικών ετών 2015 και 2016, στη Δ.Ο.Υ ΖΑΚΥΝΘΟΥ, η οποία αυθημερόν (24/11/2021) παρέδωσε τα προς επίδοση έγγραφα στο Δικαστικό Επιμελητή Ζακύνθου, κ.

Ο εν λόγω επιμελητής, αφού επέδωσε «στην ίδια» την προσφεύγουσα (κ.) τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου, συνέταξε την Έκθεση Επίδοσης όπου αναφέρει ως ημερομηνία επίδοσης την Τρίτη 30 Νοεμβρίου 2021 και ώρα 14:00 μ.μ.

Πριν την κοινοποίηση του προσωρινού Σημειώματος Διαπιστώσεων, η ελεγχόμενη προέβη στα παρακάτω, κρίσιμα για την κάλυψη του τεκμηρίου, πραγματικά περιστατικά:

- 1. 29-11-2021:** Ηλεκτρονική υποβολή 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 [αριθμ. δήλωσης]. Η ελεγχόμενη υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 από κοινού με τον εν διαστάσει σύζυγό της, από 15-06-2016, κ. (ΑΦΜ), ο οποίος δήλωσε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 ανάλωση κεφαλαίου ποσού 147.000,00 ευρώ (ΚΩΔ. 787). Η δήλωση εκκαθαρίστηκε ηλεκτρονικά από την Α.Α.Δ.Ε και εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοποίησης/29-11-2021 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου της Δ.Ο.Υ ΖΑΚΥΝΘΟΥ.
- 2. 30-11-2021:** Ηλεκτρονική υποβολή 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 [αριθμ. δήλωσης]. Η ελεγχόμενη υπέβαλε 2^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 από κοινού με τον εν διαστάσει σύζυγό της, από 15-06-2016, κ. (ΑΦΜ). Στη συγκεκριμένη δήλωση συμπεριέλαβε ποσό 150.000,00 ευρώ από δάνειο (ΚΩΔ. 782), το οποίο είχε συνάψει την 08-07-2015 με αντισυμβαλλόμενη δανείστρια τη μητέρα του συζύγου της, Κα Τη δανειακή σύμβαση και το προερχόμενο εξ αυτής χρηματικό ποσό προς κάλυψη τεκμηρίου η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι παρέλειψε να συμπεριλάβει στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015. Η δήλωση εκκαθαρίστηκε ηλεκτρονικά από την Α.Α.Δ.Ε. και εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοποίησης/30-11-2021 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου της Δ.Ο.Υ ΖΑΚΥΝΘΟΥ.
- 3. 30-11-2021:** Χειρόγραφη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 στη Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ. Η ελεγχόμενη υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2008, στην οποία συμπεριέλαβε στον ΚΩΔ. 781 ποσό 33.750,00 ευρώ προερχόμενο από πώληση περιουσιακών στοιχείων.
- 4. 30-11-2021:** Ηλεκτρονική υποβολή 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 [αριθμ. δήλωσης]. Η ελεγχόμενη

υπέβαλε 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, στην οποία συμπεριέλαβε στον ΚΩΔ. 787, ποσό ανάλωσης κεφαλαίου ύψους 282.000,00 ευρώ. Η δήλωση δεν εκκαθαρίστηκε ηλεκτρονικά από την Α.Α.Δ.Ε., επειδή το ύψος του δηλωθέντος ποσού ανάλωσης υπερέβαινε το σύνολο των εισοδημάτων που είχε δηλώσει η ελεγχόμενη κατά τα προηγούμενα έτη (κωδικός λάθους 88303- βλ. σελ. 6 και 14 Έκθεσης Ελέγχου).

Η Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ με το υπ' αριθμ./01-02-22 έγγραφό της ενημέρωσε την αρμόδια για τον έλεγχο, Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, ότι το δηλωθέν στον ΚΩΔ. 787 ποσό ανάλωσης περιορίστηκε στο ποσό των 58.343,36€ που η ελεγχόμενη είχε στην διάθεσή της προς επίκληση και ως εκ τούτου εκκαθαρίστηκε η εν λόγω τροποποιητική δήλωση και εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοποίησης/20-12-2021 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου της Δ.Ο.Υ ΖΑΚΥΝΘΟΥ .

Διαρκούντος του ελέγχου, η ελεγχόμενη άσκησε κατά της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ ενδικοφανή προσφυγή [αριθμ./18-01-2022], με αίτημα την ακύρωση της πράξης για το λόγο ότι η αρμόδια Φορολογική Αρχή ανατιολόγητα δεν έλαβε υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ανάλωση κεφαλαίου προερχόμενη από δάνειο ύψους 150.000,00 ευρώ και από πώληση ακινήτου που έλαβε χώρα το 2007 ύψους 33.750,00 ευρώ. Επί της προσφυγής εκδόθηκε η αριθμ. 1789/18-05-2022 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που απέρριψε αυτήν για το λόγο ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος απόδειξης, αφενός της χρησιμοποίησης του ποσού του δανείου για το σκοπό για τον οποίο είχε συναφθεί και αφετέρου της είσπραξης ποσού ύψους 33.750,00 ευρώ από πώληση ακινήτου. Κατά της απόφασης της ΔΕΔ, η προσφεύγουσα δεν άσκησε το προβλεπόμενο ένδικο βοήθημα, παρά το γεγονός ότι γνώριζε ότι «έτρεχε» ο εντελλόμενος με την υπ' αριθμ./23-06-2021 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ έλεγχος, με αντικείμενο έρευνας τη διαπίστωση του εάν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες τα χρηματικά ποσά που απέκτησε η προσφεύγουσα από τις συμβάσεις δανείου και πώλησης που είχε συνάψει λογίζονται από τη Φορολογική Διοίκηση ως σχηματισθέν κεφάλαιο παρελθόντων ετών, την ανάλωση του οποίου μπορεί να χρησιμοποιήσει προς κάλυψη τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Παράλληλα και μετά από την προαναφερόμενη με στοιχεία 1-4 του παρόντος κεφαλαίου σειρά διευθετήσεων, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε, εμπρόθεσμα, στο Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου με την υποβολή του Υπομνήματός της στην Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ με αριθμό εισερχομένου/20-12-2021.

Με το ως άνω Υπόμνημα, η προσφεύγουσα επικαλέστηκε τις τέσσερις τροποποιητικές δηλώσεις των κρινόμενων ετών που υπέβαλε στις 29 και 30/11/2021, και ισχυρίστηκε ότι το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων κατ' άρθρο 32 περ. β' του ν. 4172/2013 καλύπτεται πλήρως από τα δηλωθέντα εισοδήματά της.

Συγκεκριμένα

α) το έτος 2015 το ποσό των 56.897,33 ευρώ που διέθεσε για την εξόφληση των παραστατικών ανέγερσης οικοδομών που της καταλογίζει ο έλεγχος, καλύπτεται από την ανάλωση κεφαλαίου των 147.000,00 ευρώ που συμπεριλήφθηκε εκ των υστέρων από τον πρώην σύζυγό της στα εισοδήματα του οικείου φορολογικού έτους. Προς επίρρωση μάλιστα, του ισχυρισμού της επικαλείται το σκεπτικό σχετικής απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (αρ. 409/2018) που αναφέρεται σε εισοδήματα συζύγων που χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη της προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων σε περίπτωση γάμου που η έγγαμη συμβίωση δεν είχε διασπαστεί, όπως εν προκειμένω,

β) το έτος 2016 αναφέρει ότι στην υπ' αριθμ./30-11-2021 δήλωση του οικείου φορολογικού έτους συμπεριέλαβε ανάλωση κεφαλαίου ύψους 282.000,00 ευρώ, στο οποίο συνυπολογίστηκε και το ποσό των 33.750,00 ευρώ που προέρχεται από την πώληση ακινήτων της το έτος 2007.

Λαμβάνοντας υπόψη το τελικό υπόμνημα της προσφεύγουσας, η Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ συνέταξε τη με ημερομηνία θεώρησης 10-10-2022 Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 και βάσει αυτής, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με αριθμ./2022 και/2022 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξεις Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 και 2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, με τις οποίες καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό 29.834,64 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015 και 141.156,70 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομη και εσφαλμένη απόρριψη ως αιτίας προελεύσεως των μετρητών χρημάτων, που αποτέλεσαν τις επίμαχες κρινόμενες καταθέσεις, από ληφθέν δάνειο αποδεικνυόμενο με έγγραφο βεβαίας χρονολογίας.
 - Ειδικότερα, η από 08-07-2015 δανειακή σύμβαση με την πεθερά της, όντως συνήφθη και από το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο που τη διέπει δεν προκύπτει

υποχρέωσή της να εξειδικεύσει ποια είναι η επένδυση στην οποία χρησιμοποίησε το ποσό του δανείου. Το γεγονός της σύναψης του δανείου δέχεται εν τοις πράγμασι και η ελεγκτική αρχή της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, η οποία κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της αρχής της νομιμότητας της δράσης της διοίκησης προχώρησε σε έλεγχο των εισοδημάτων της αντισυμβαλλομένης - πεθεράς της, Κα., προκειμένου να διαπιστωθεί, εάν αυτή διέθετε το ποσό, το οποίο φέρεται ότι δάνεισε στην προσφεύγουσα, Για την επένδυση αυτή άλλωστε, έλαβε επιχορήγηση στα πλαίσια προγράμματος του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, συνολικού ποσού 243.839,39 ευρώ. Το πρόγραμμα προέβλεπε την τμηματική καταβολή σε τρεις μη ισόποσες δόσεις του ποσού της επιχορήγησης, αφού εξοφληθούν από την επιχορηγούμενη επιχείρηση τα εκδοθέντα Τιμολόγια και οι Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών. Η ελεγχόμενη παραθέτει Λίστα Αιτημάτων Πληρωμής, προκειμένου να εγκριθεί η εκταμίευση και προσκομίζει μετ' επικλήσεως τα σχετικά με αριθ. 13 και 13.1/A έγγραφα.

2. Παράνομη και εσφαλμένη απόρριψη ως αιτίας προελεύσεως των μετρητών χρημάτων, που αποτέλεσαν τις επίμαχες κρινόμενες καταθέσεις, από τίμημα που εισέπραξε από τις πωλήσεις ακινήτων της, που έλαβαν χώρα το έτος 2007.

- Ειδικότερα, με τα αριθμ., και/ 27-12-2007 συμβόλαια αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Ζακύνθου, η προσφεύγουσα πώλησε τρεις οριζόντιες ιδιοκτησίες επί αγροτεμαχίου που περιήλθε σε αυτήν εξ αδιαιρέτου ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του πατέρα της. Το ποσό του τιμήματος της αγοραπωλησίας που αναλογούσε στην προσφεύγουσα κατά την κληρονομική της μερίδα και εισέπραξε, ήταν 33.750,00 ευρώ. Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή, επικαλούμενη την απόφαση με αριθμ. 1789/18-05-2022 της Δ.Ε.Δ., δεν έλαβε υπόψη κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς μεταξύ πραγματικού και τεκμαρτού εισοδήματος, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 34 του ν. 4172/2013, το ποσό των 33.750,00 ευρώ.

3. Παράνομη και εσφαλμένη απόρριψη της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών του συζύγου της, κ.

- Ειδικότερα, η ελεγκτική αρχή απέρριψε την ανάλωση κεφαλαίου ποσού 147.000,00 ευρώ που δήλωσε η προσφεύγουσα από κοινού με τον πρώην σύζυγό της, στην 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 [αριθμ. δήλωσης/29-11-2021], επικαλούμενη ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών που είναι δεσμευτικές, κατ' άρθρο 9 του Κ.Φ.Δ., μόνο για τη Φορολογική Διοίκηση και όχι και για το φορολογούμενο.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«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 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 32 παρ. β' «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«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 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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 σύζυγό 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 απόκτησή του στην αλλοδαπή.[.....].

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32 το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

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

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

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β , γ , δ , ε και στ της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 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 διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1076/26-03-2015 με θέμα «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13).» αναφέρονται ότι:

«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:

.....
ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία. Απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία, που να αποδεικνύει τη σύναψη δανείου και την καταβολή των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν το κρίσιμο φορολογικό έτος. Σύμβαση δανείου που έχει καταρτιστεί στο εξωτερικό, απαιτείται επίσημη μετάφρασή της στα ελληνικά. Επίσης, απαιτείται βεβαίωση εισαγωγής συναλλάγματος για τα εν λόγω ποσά και πιστοποιητικό ευρωποίησης αν είναι σε ξένο νόμισμα.

Επίσης, όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 πρέπει να αποδεικνύεται ότι το δάνειο λήφθηκε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

Αν η σύναψη δανείου προκύπτει από λογιστικά βιβλία, τότε απαιτείται σχετική βεβαίωση από την επιχείρηση.[...]

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.

.....».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2137/12-07-2019 εγκύκλιο του Διοικητή 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.» αναφέρονται ότι:

«.....

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 το άρθρο 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ορίζεται ότι: « Το ιδιωτικό έγγραφο αποκτά βέβαιη χρονολογία ως προς τους τρίτους μόνο όταν το θεωρήσει συμβολαιογράφος ή άλλος δημόσιος υπάλληλος αρμόδιο κατά το νόμο ή όταν πεθάνει ένας από εκείνους που το υπέγραψαν ή όταν το ουσιώδες περιεχόμενό του αναφερθεί σε δημόσιο έγγραφο ή όταν υπάρξει άλλο γεγονός που κάνει με ανάλογο τρόπο βέβαιη τη χρονολογία. Η θεώρηση γίνεται με σημείωση επάνω στο έγγραφο της λέξης «θεωρήθηκε» και της χρονολογίας.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ.2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) ορίζεται ότι: «2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογον τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους.».

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. 1066057/1228/A0012/26-06-2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων με θέμα «Κάλυψη τεκμηρίου αγοράς με σύμβαση δανείου.» αναφέρεται ότι:

«1. Σε συνέχεια των υπ' αριθμ. 1052006/906/A0012/13-5-2008 και 1055243/981/A0012/27-5-2008 εγγράφων και σύμφωνα με τα όσα ορίζονται σε αυτά, γίνεται δεκτή η θεώρηση της γνησιότητας των υπογραφών της δανειακής σύμβασης και από την αστυνομική αρχή καθόσον αυτή προσδίδει στο έγγραφο βέβαιη χρονολογία, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για φορολογικούς σκοπούς. Με την πράξη αυτή βεβαιώνεται η ημερομηνία σύνταξης του ιδιωτικού εγγράφου, ώστε να αποκλειστεί κατά τρόπο απόλυτο η προχρονολόγηση ή μεταχρονολόγησή του έναντι όλων. Η προϋπόθεση του εμπρόθεσμου της

χαρτοσήμανσης του ιδιωτικού εγγράφου δεν είναι απαιτούμενο στοιχείο, στην περίπτωση αυτή, καθώς η βέβαιη χρονολογία αποκτάται με τη θεώρηση από το αστυνομικό τμήμα.

2. Σε κάθε περίπτωση, βέβαια, όταν ο φορολογούμενος επικαλείται δάνεια για τον περιορισμό ή την κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του ΚΦΕ, η φορολογούσα αρχή πρέπει να ερευνά την τυχόν εικονικότητα του δανείου, δηλαδή να ερευνά αν ο δανειστής είχε τη δυνατότητα να χορηγήσει το δάνειο, το χρόνο ανάληψης του ποσού του δανείου και τυχόν άλλα πραγματικά περιστατικά τα οποία εναπόκεινται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του φορολογουμένου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, όσον αφορά τη βέβαιη χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων, προκύπτει ότι τα ιδιωτικά έγγραφα αποκτούν βέβαιη χρονολογία και συνεπώς αποδεικτική δύναμη, εφόσον, μεταξύ άλλων θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή άλλο δημόσιο υπάλληλο αρμόδιο κατά το νόμο.

Εξάλλου, σύμφωνα και με το άρθρο 11 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας - Ν. 2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής του ενδιαφερομένου γίνεται, από οποιαδήποτε διοικητική αρχή ή από τα Κ.Ε.Π., βάσει του δελτίου ταυτότητας ή των αντίστοιχων εγγράφων που προβλέπονται στο άρθρο 3».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.».

Επειδή, με βάση τη νομολογία, για τη σύσταση του δανείου, απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- 1) συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων
- 2) παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη, και
- 3) απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή.

Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Α.Κ., έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ.Αθ. 2447/1962).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 8 του άρθρου 5 της 1037956/356/Α0012/ΠΟΛ. 1094/23-3-1989, τα δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί πρέπει να αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία και δεν πρέπει να είχαν

ληφθεί για άλλο σκοπό, π.χ. βιοτεχνικά δάνεια ή δάνειο για αγορά περιουσιακού στοιχείου που η αντίστοιχη δαπάνη του δεν αποτελεί τεκμήριο που θέλει να καλύψει ο φορολογούμενος.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. 1020969/405/A0012/28-03-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα: «Κάλυψη τεκμηρίου με δάνειο που χορηγήθηκε με ιδιωτικά συμφωνητικά.» αναφέρεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε', της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 η προτιθέμενη διαφορά τεκμηρίου μπορεί να καλυφθεί ή να περιοριστεί με δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

2. Εξάλλου, με την παρ.8 του άρθρου 5 της 1037956/356/A0012/ΠΟΛ. 1094/23.3.1989 διαταγή μας ορίζεται ότι, τα δάνεια αυτά δεν πρέπει να είχαν ληφθεί για άλλο σκοπό από αυτόν που αναφέρεται στη σχετική σύμβαση.

3. Περαιτέρω για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου από τυχόν εικονικές συμβάσεις δανείων, οι διατάξεις των άρθρων 445 και 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ορίζουν ότι τα ιδιωτικά έγγραφα απαιτούν βέβαιη χρονολογία και συνεπώς αποδεικτική δύναμη, εφόσον θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή άλλο δημόσιο υπάλληλο αρμόδιο κατά νόμο.

Στην έννοια αυτή του αρμόδιου κατά νόμο δημοσίου υπαλλήλου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 446 Κ.Πολ.Δ. υπάγεται ο Ειρηνοδίκης, ο οικονομικός έφορος που ενήργησε τη χαρτοσήμανση του εγγράφου, ο αρμόδιος δικαστικός υπάλληλος που βεβαιώνει τη χρονολογία των προτάσεων των διαδίκων με την πράξη κατάθεσης τους, ο ταμίας που καταχωρεί την ημερομηνία στην πράξη χαρτοσήμανσης καθώς η αστυνομική αρχή (Εφ. Πατρ. 161/85, Αρχείο Νομολογίας 2 147, Μπρακατσούλας, τα έγγραφα στην Πολιτική Δίκη, Αθήνα 1993). Επίσης, στην έννοια του δημοσίου υπαλλήλου, συμπεριλαμβάνονται και οι υπάλληλοι των Κέντρων Εξυπηρέτησης Πολιτών (Κ.Ε.Π.) εφόσον οι συγκεκριμένες Υπηρεσίες ανήκουν στο Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης υπαγόμενες στη Δ/νση Σχέσεων Κράτους - Πολίτη της Γενικής Γραμματείας Δημόσιας Διοίκησης και στις αρμοδιότητες τους περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η θεώρηση του γνησίου της υπογραφής (σχετ. ΔΙΣΚΠΟ/Φ1/Οικ. 14095/26.6.2001 εγκύκλιος του ΥΠ.Ε.Δ.Δ. & Α).

4. Επίσης, όπως έχει γίνει δεκτό με το υπ' αριθμ. 1108739/1772/A0012/15.2.2002 έγγραφό μας στην περίπτωση που ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου μεταξύ ιδιωτών που προσκομίζεται για θεώρηση ή για χαρτοσήμανση εκπρόθεσμα (και θεωρείται ή χαρτοσημαίνεται) μετά την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης δεν μπορεί να θεωρηθεί έγγραφο στοιχείο που φέρει

βέβαιη χρονολογία, από τα οποία μάλιστα να αποδεικνύεται ότι το αναφερόμενο ποσό του δανείου έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης και κατά συνέπεια δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 19 του ν.2238/1994. Επιπρόσθετα όταν ο φορολογούμενος επικαλείται δάνειο για τον περιορισμό της τεκμαρτής διαφοράς εισοδήματος της παραγρ.1 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 η φορολογούσα αρχή ερευνά σε κάθε περίπτωση την τυχόν εικονικότητα του δανείου. Ειδικότερα, ερευνά αν ο δανειστής είχε τη δυνατότητα να χορηγήσει το δάνειο, αν έγινε η ανάληψη του ποσού του δανείου σε προηγούμενο έτος ή κατά τη διάρκεια του έτους στο οποίο ο φορολογούμενος το επικαλείται, αν εκπληρώθηκαν εκτός της χαρτοσήμανσης και οι τυχόν άλλες φορολογικές υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σχετική σύμβαση, καθώς επίσης και ο τρόπος εξόφλησης του δανείου, δεδομένου ότι οι τοκοχρεολυτικές δόσεις απόσβεσης των δανείων συνιστούν τεκμήρια για τον καταβάλλοντα (περίπτ.στ' άρθρου 17 του ν.2238/94) (σχετ. 1108739/1772/A0012/15.5.2002 έγγραφο).».

Επειδή, με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ 1175/2017 χορηγήθηκαν διευκρινήσεις σε θέματα προσαύξησης περιουσίας και μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

«.....Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και εγκυκλίων/οδηγιών συνάγεται ότι, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ένα δάνειο με τη μορφή ιδιωτικού συμφωνητικού για δικαιολόγηση ποσών που χαρακτηρίζονται από τη φορολογική αρχή ως «πρωτογενείς πιστώσεις» θα πρέπει να συντρέχουν, και μάλιστα αθροιστικά, οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) Το δάνειο να είναι πραγματικό,
- β) το έγγραφο να φέρει βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή,
- γ) το δάνειο να έχει ληφθεί πριν την πραγματοποίηση της σχετικής πίστωσης και
- δ) τα έγγραφα του δανείου (σύμβαση του δανείου) να είναι νόμιμα χαρτοσημασμένα.

Επειδή, από την εξέταση όλων των ανωτέρω, προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση του επικαλούμενου δανείου και τούτο γιατί:

- η σύμβαση φέρει βέβαιη χρονολογία την 08/07/2015, εφόσον έχει θεωρηθεί αυθημερόν για το γνήσιο της υπογραφής των δύο συμβαλλομένων από δημόσια αρχή. Επιπλέον, έχει υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για χαρτοσήμανση έστω και εκπρόθεσμα

όπως αποδεικνύεται και από τις σχετικές με αριθμό και και ημερομηνία έκδοσης 22/12/2021 ταυτότητες οφειλής της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ αλλά και τη σχετική από 28/12/2021 απόδειξη συναλλαγής και το από 28/12/2021 αποδεικτικό εντολής πληρωμής μέσω της υπηρεσίας DIAS CREDIT TRANSFER της τράπεζας, με αποτέλεσμα να πληρείται και η προϋπόθεση της νόμιμης φορολόγησής του σε έτος προγενέστερο του κρινόμενου προκειμένου αυτό να συμπεριληφθεί στην ανάλωση κεφαλαίου, και

- η δανειοδότηση έλαβε χώρα πριν την επίμαχη πίστωση των διερευνώμενων καταθέσεων του έτους 2016, για τις οποίες έκρινε ο έλεγχος ότι «καταβλήθηκαν χρηματικά ποσά για την αύξηση του κεφαλαίου της επιχείρησής σας και αφορούν την ανέγερση οικοδομών και για το φορολογικό έτος 2016, 256.377,34 ευρώ, τα οποία δεν δηλώθηκαν στις οικείες φορολογικές δηλώσεις (κωδικός 743) των οικείων φορολογικών δηλώσεων», κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στην οικεία συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, με το ως άνω περιεχόμενο. Αναλυτικότερα, από το προσκομιζόμενο με ημερομηνία 08/07/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό για την παροχή δανείου προκύπτει ότι την ίδια ημέρα η προσφεύγουσα έλαβε από την κα., δάνειο ποσού 150.000,00€ σε μετρητά, του συμφωνητικού επέχοντος θέση αποδείξεως, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για την ανέγερση τουριστικών επιπλωμένων κατοικιών, σύμφωνα με τους αναλυτικά στο συμφωνητικό αναγραφόμενους όρους και συμφωνίες. Την ίδια ημέρα έλαβε χώρα και θεώρηση του γνησίου των υπογραφών από αρμόδιο υπάλληλο διοικητικής αρχής και συγκεκριμένα υπάλληλο του Δήμου Ζακύνθου, ο οποίος ήταν νομίμως εξουσιοδοτημένος προς τούτο και έφερε την σχετική σφραγίδα θεώρησης του γνησίου της υπογραφής, με αποτέλεσμα να έχει προσδοθεί στο εν λόγω έγγραφο βέβαιη χρονολογία, όπως προβλέπεται στο νόμο. Έτσι, το ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής δανείου απέκτησε βέβαιη χρονολογία την 08/07/2015, όταν και θεωρήθηκε νομίμως το γνήσιο των υπογραφών των συμβαλλομένων από τον αρμόδιο υπάλληλο του Δήμου Ζακύνθου. Τέλος, αυτό είναι και νόμιμα χαρτοσημασμένο, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα.
- Από το σώμα της ως άνω δανειακής σύμβασης, ύψους €150.000,00, προκύπτει ρητά, ότι ο σκοπός που χορηγήθηκε το δάνειο στην προσφεύγουσα από την αντισυμβαλλόμενη της, ήταν για την ανέγερση τουριστικών κατοικιών. Με βάση το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, όπως αυτό ήδη αναλύθηκε ανωτέρω, δεν απαιτείται να αναφέρεται, εξειδικευμένα, στην ως άνω δανειακή σύμβαση ποια είναι η επένδυση για την οποία χρησιμοποίησε το ποσό του δανείου που έλαβε από την ως άνω αντισυμβαλλόμενη της. Παρόλα ταύτα, η προσφεύγουσα προσκομίζει προς απόδειξη ότι η ως άνω δανειακή σύμβαση ύψους €150.000,00 χρησιμοποιήθηκε για την ανέγερση τουριστικών κατοικιών, όπως και αναφέρεται στο σώμα αυτής,

- (α) την Αίτηση Πληρωμής 2ης Δόσης για τη Πράξη «Ίδρυση τουριστικών κατοικιών από την στο Δ.Δ. Ορθωνιών του Δ. Ελατίων (θέση)' ΚΩΔΙΚΟΣ (σχετικό 10),
- (β) την Αίτηση Πληρωμής 3ης Δόσης για τη Πράξη «Ίδρυση τουριστικών κατοικιών από την στο Δ.Δ. Ορθωνιών του Δ. Ελατίων (θέση)' ΚΩΔΙΚΟΣ (σχετικό 11),
- (γ) την αποπεράτωση αυτού (βλέπε υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου έγγραφο/13.1.2020 του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων (σχετικό 12)) και φωτοαντίγραφο του, του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων αναφορικά ότι οι ως άνω τρεις δόσεις έχουν αποπερατωθεί, πιστοποιηθεί και εξοφληθεί (σχετικό 12Α) και
- (δ) την οικεία Λίστα Αιτημάτων Πληρωμής του Επιχειρησιακού Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης 2007- 2013 με Αναλυτική κατάσταση παραστατικών και μερισμός δαπανών για τη Πράξη «Ίδρυση τουριστικών κατοικιών από την στο Δ.Δ. Ορθωνιών του Δ. Ελατίων (θέση)' ΚΩΔΙΚΟΣ, από την οποία προκύπτει η εξόφληση των οικείων εκδοθέντων Τιμολογίων και Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών για το χρονικό διάστημα μετά την 1.1.2016 μέχρι και 31.12.2016 (σχετικό 13 ΚΑΙ σχετικό 13 1Α).

Επειδή, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι για την αντισυμβαλλόμενη – δανείστρια, Κα., η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ αφού δέχτηκε, κατά τον έλεγχο της δανείστριας, το πραγματικό της σύμβασης αυτής και προέβη, εκ των υστέρων σε προσωρινό καταλογισμό σε βάρος της αντισυμβαλλομένης της, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στο προσκομιζόμενο με ημεροχρονολογία 05/08/2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, εκδόσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ (βλέπε σχετικό 14).

Ειδικότερα:

«Με άλλες λέξεις, το πραγματικό της ad hoc ως άνω με ημεροχρονολογίας 08/07/2015 συναφθείσας δανειακής σύμβασης έγινε δεκτό και από τον έλεγχο που έχει ήδη διενεργηθεί στην αντισυμβαλλόμενη της από την ίδια ελεγκτική αρχή, ήτοι την Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, η οποία αφού έκανε ήδη δεκτό, κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του ως άνω ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου, το πραγματικό της ad hoc υπό κρίση περίπτωσης της ως άνω με ημεροχρονολογίας 08/07/2015 συναφθείσας δανειακής σύμβασης (βλέπε ενδεικτικώς σελίδες 1, 9 & 13 του προσκομιζόμενου με ημεροχρονολογία 05/08/2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, εκδόσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ «Με την/22-12-2021 τροποποιητική δήλωση Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, η ελεγχόμενη δήλωσε δαπάνη που κατέβαλε για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες κ.λ.π. ύψους 150.000,00€ (κωδ. 725). Από τα δικαιολογητικά στοιχεία που προσκόμισε στον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι

πρόκειται για χορήγηση δανείου 150.000,00 ευρώ με μετρητά, προς την οντότητα «.....» με ΑΦΜ, βάσει του από 08/07/2015 συμφωνητικού παροχής δανείου. Η εν λόγω καταχωρείται στον κωδ. 759 « Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε» της δήλωσης φόρου εισοδήματος (σχετ. εγχειρίδιο/2016 Υπουργείο Οικονομικών /Γ.Γ.Δ.Ε), « Εκτός του πίνακα ανάλωσης, η ελεγχόμενη, έχουσα το βάρος της απόδειξης για την πηγή προέλευσης του ποσού των 150.000,00€ που χορήγησε με δάνειο στην, κανένα άλλο στοιχείο δεν προσκόμισε στον έλεγχο, για την τεκμηρίωση της προέλευσης του εν λόγω ποσού. Συνεπώς, σύμφωνα με τα παραπάνω, από τον πίνακα διαθέσιμου κεφαλαίου που συντάχθηκε, της περιόδου 01/01/2004 -31/12/2014, δεν προκύπτει διαθέσιμο πλεονάζον κεφάλαιο στις 31/12/2014, που να δικαιολογεί ότι, το δάνειο των 150.000,00€ που χορήγησε η ελεγχόμενη, προήλθε από φορολογημένα ή νόμιμα απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματά της, προηγούμενων ετών». «Ως εκ τούτου, το δάνειο με μετρητά ποσού 150.000,00 ευρώ, που χορήγησε η ελεγχόμενη, αφορούν προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία και θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013, δεδομένου ότι η ελεγχόμενη ενώ κλήθηκε να αποδείξει την πραγματική πηγή προέλευσή τους ή ότι έχουν φορολογηθεί από άλλες διατάξεις, δεν δικαιολόγησε τα ποσά αυτά με νόμιμα αποδεικτικά στοιχεία...») προέβη εκ των υστέρων σε προσωρινό καταλογισμό σε βάρος της αντισυμβαλλόμενης της, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα (άξιο σύντομης μνείας, δεδομένου ότι δεν αφορά το επίδικο ενώπιόν σας κριθέν ζήτημα, ότι η αντισυμβαλλόμενη της έχει ήδη αμφισβητήσει τον προσωρινό καταλογισμό σε βάρος της αναφορικά με την αποδιδόμενη σε αυτήν προσαύξηση περιουσίας από παράνομη ή άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης, διότι το γεγονός ότι αποποιήθηκε την κληρονομία του συζύγου της δεν αποτελεί νόμιμη αιτία για να μην δικαιούται αυτή να επικαλεστεί την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών μέχρι και το προηγούμενο έτος από αυτό που πέθανε ο σύζυγός της από κοινές δηλώσεις αυτής και του αποθανόντος συζύγου της).».

Επειδή, κατά την σύνταξη της παρούσης απόφασης έχει ήδη οριστικοποιηθεί η υπόθεση της αντισυμβαλλόμενης – δανείστριας, «.....», και έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις σύμφωνα με την από 10/11/2022 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω και με δεδομένο ότι η φορολογική αρχή έκανε δεκτή την χορήγηση του δανείου από την στην προσφεύγουσα, ο ισχυρισμός της γίνεται αποδεκτός .

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2137/12-07-2019 εγκύκλιο του Διοικητή 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.» αναφέρονται ότι:

«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).».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν συμπεριέλαβε στην ανάλωση κεφαλαίου της, το ποσό των 33.750,00 €, το οποίο αφορά σε τίμημα που εισέπραξε από τις πωλήσεις ακινήτων της, που έλαβαν χώρα το έτος 2007.

Επειδή, στο άρθρο 34 Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο έτος, ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό (και την κάλυψη) της διαφοράς μεταξύ πραγματικού και τεκμαρτού εισοδήματος η Φορολογική Αρχή λαμβάνει υπόψη, μεταξύ άλλων και χρηματικά ποσά του φορολογούμενου που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων. Τα ποσά αυτά λαμβάνονται, άλλωστε, υπόψη και για τον προσδιορισμό του προς ανάλωση κεφαλαίου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1076/2015 αναφέρεται ότι :

«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.

.....
Περαιτέρω επισημαίνεται ότι στην περίπτωση πώλησης περιουσιακών στοιχείων τα οποία έχουν περιέλθει στο φορολογούμενο από χαριστική αιτία ή κληρονομιά λαμβάνεται υπόψη ολόκληρο το τίμημα της πώλησης, αφαιρουμένου του τυχόν επιβληθέντος φόρου (π.χ. αν πρόκειται για δωρεά του φόρου δωρεάς κ.λπ.),».

Επειδή, υπό το καθεστώς του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ήτοι για τις χρήσεις προ της 31/12/2013, τα έσοδα από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δεν αποτελούσαν φορολογητέο εισόδημα του εκάστοτε φορολογούμενου, αλλά αντίθετα, μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν μόνο για την κάλυψη ή τον περιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης αυτού (πρβλ. άρθρο 19 παρ. 2 Ν. 2238 / 1994 ΚΦΕ).

Επειδή, για τις χρήσεις προ της 31/12/2013 δεν υπήρχε υποχρέωση συμπλήρωσης αυτών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εκάστοτε έτους, αλλά ο φορολογούμενος που προέβαινε σε διάθεση περιουσιακών στοιχείων μπορούσε να χρησιμοποιήσει το ποσό του τιμήματος για να καλύψει ή να περιορίσει την διαφορά μεταξύ του πραγματικού και του τεκμαρτού του εισοδήματος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση που το έτος κατά το οποίο έλαβε χώρα η διάθεση του περιουσιακού στοιχείου (ήτοι η πώληση του ακινήτου) είναι παραγεγραμμένο κατά το χρόνο σχηματισμού του προς ανάληψη διαθέσιμου κεφαλαίου, τότε για το σχηματισμό αυτού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που εισέπραξε ο φορολογούμενος, το οποίο προκύπτει είτε από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε από νόμιμα δικαιολογητικά, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο φορολογούμενος δεν είχε υποχρέωση αναγραφής του ποσού αυτού στη φορολογική του δήλωση. Ειδικά δε στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το περιουσιακό στοιχείο είχε περιέλθει στο φορολογούμενο με κληρονομιά, λαμβάνεται υπόψη ολόκληρο το τίμημα της πώλησης αφαιρουμένου του επιβληθέντος φόρου κληρονομιάς.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, η προσφεύγουσα προέβη το 2007 σε πωλήσεις ακινήτων της, από τις οποίες εισέπραξε συνολικό τίμημα το ποσό των 33.750,00 €. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα με υπ' αρ./27.12.2007,/27.12.2007 και/27.12.2007 συμβόλαια αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Ζακύνθου (Σχετ. 15α, 15β & 15γ), η προσφεύγουσα προέβη μαζί με τη μητέρα της, κα., και τις αδερφές της, κα. και κα., σε πώληση τριών οριζοντίων ιδιοκτησιών επί αγροτεμαχίου που κατείχαν κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 1/4 εξ αδιαιρέτου εκάστη, και τα οποία είχαν περιέλθει σε αυτούς από κληρονομιά, μετά το θάνατο του πατέρα της, κ., το 1990. Από την πώληση των ως άνω οριζοντίων ιδιοκτησιών οι κληρονόμοι έλαβαν συνολικά ως τίμημα το ποσό των 135.000,00 € (καθώς το τίμημα κάθε πώλησης αντιστοιχούσε σε 45.000,00 €) και η κάθε μία ξεχωριστά το ποσό των 33.750,00€. Όπως προκύπτει από τα ως άνω συμβόλαια αγοραπωλησίας, το σύνολο του τιμήματος καταβλήθηκε στους κληρονόμους, μετρητοίς.

Επειδή, η προσφεύγουσα, το ποσό των 33.750,00 € δεν το είχε συμπεριλάβει στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος της, καθόσον, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις δεν υφίστατο τέτοια υποχρέωση εκ μέρους της, παρόλα αυτά το εν λόγω ποσό πρέπει να συνυπολογιστεί κατά τον προσδιορισμό, του προς ανάλωση διαθέσιμου εισοδήματος της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και εγκυκλίου.

Επειδή, ο επιπλέον ισχυρισμός της ελεγκτικής αρχής ότι δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη το ως άνω αυτό ποσό από την πώληση των εν λόγω ακινήτων γιατί η προσφεύγουσα δεν κατέθεσε προσφυγή κατά της υπ' αριθμ. 1789/18.05.2022 απόφασης της Δ.Ε.Δ. και κατά συνέπεια, σύμφωνα με τον έλεγχο, θεωρείται ότι αποδέχθηκε την προαναφερθείσα απόφαση της Δ.Ε.Δ. και το σκεπτικό αυτής, κρίνεται αβάσιμος, γιατί η μη άσκηση δικαιώματος κατά απόφασης της Δ.Ε.Δ. δεν συνεπάγεται και αποδοχή του σκεπτικού αυτής, καθώς με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προσβάλλει την εν λόγω πλέον οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, με την οποία καταλογίστηκε οριστικά σε βάρος της το ποσό ύψους 141.156,70€ εξαιτίας της απόρριψης του συνολικού ποσού ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών στο οποίο δεν συμπεριελήφθη και η πώληση των ακινήτων κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα. Εξάλλου, κατά την ημερομηνία έκδοσης τη εν λόγω απόφασης της Δ.Ε.Δ. στην προσφεύγουσα διενεργείτο ήδη ο έλεγχος που αφορούσε στα συγκεκριμένα επίδικα ζητήματα (λήψη δανείου – ανάλωση κεφαλαίου – πώληση ακινήτων) που τελικώς καταλογίσθηκαν με οριστικές πράξεις κατά των οποίων και προσέφυγε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει αποδεκτός και ως εκ τούτου, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2016 συνολικού ύψους €141.156,70 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ θα πρέπει να τροποποιηθεί.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 4 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι:

«4. Οι σύζυγοι , κατά την διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Οι τυχόν ζημίες του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου. Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ειδικότερα, οι σύζυγοι υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον: α. έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για την διακοπή φέρει ο φορολογούμενος. β. Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση.».

Επειδή, σύμφωνα με το εδάφιο β' της παραγράφου 4 του άρθρου 67 του Ν.4172/2013, οι σύζυγοι που υποβάλλουν χωριστά φορολογική δήλωση λόγω του ότι βρίσκονται σε διάσταση, μπορούν να επικαλεστούν κεφάλαια προηγούμενων ετών για κάλυψη τεκμηρίου τους το οποίο θα προέρχεται μόνο από τα δικά τους εισοδήματα και όχι από το οικογενειακό εισόδημα που προέκυπε κατά την διάρκεια της έγγαμης συμβίωσης (Σχετ. έγγραφα Υπ. Οικονομικών 1020051/389/Α0012/12-3-2002, 1013980/335/13.02.2003, 1001807/11/08.οι.2003 και 1048601/935/Α0012/8-6-2005).

Επειδή, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ διαπίστωσε ότι ποσά ύψους 56.897,33€ για το έτος 2015 και 256.377,34€ για το έτος 2016, αφορούν δαπάνες ανέγερσης οικοδομών (όπως αυτές καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ατομικής της επιχείρησης) που εξοφλήθηκαν από την προσφεύγουσα και επομένως αποτελούν τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων λόγω καταβολής χρηματικών ποσών για την αύξηση κεφαλαίου ατομικής επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 32 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, το προαναφερθέν ποσό των 56.897,33€, το οποίο θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων για το φορολογικό έτος 2015, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δικαιολογείται πλήρως από την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών του συζύγου της, κ., όπως αυτή δηλώθηκε στην 1^η τροποποιητική δήλωση του οικείου οικονομικού έτους (Αριθμ. Δηλ./29-11-2021).

Συγκεκριμένα, κατά το κρίσιμο έτος 2015 (όπου δεν είχε επέλθει ακόμη διάσταση μεταξύ της προσφεύγουσας και του συζύγου της και η οποία διάσταση μεταξύ τους επήλθε το έτος 2016 και συγκεκριμένα, στις 15/06/2016) ο σύζυγός της, κ., και η προσφεύγουσα είχαν υποβάλει κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος την υπ' αριθμ. αρχική/13-07-2016 και είχε εκδοθεί η με αριθμ. ειδοποίησης/13-07-2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, στην οποία κατά την τότε εμπρόθεσμη υποβολή της δεν είχαν συμπεριλάβει στον ΚΩΔ. 787 ανάλωση κεφαλαίου.

Την 29/11/2021 υπέβαλαν την υπ' αριθμ., 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικείο φορολογικό έτος, με την οποία ο σύζυγός της δήλωσε στον κωδικό 787 το ποσό των 147.000,00€ ως ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο (ποσό που δεν είχε συμπεριληφθεί στην αρχική δήλωση με αριθμ./13-07-2016 και που προκύπτει με βάση τον οικείο Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου – Σχετικό 17Α και Σχετικό 18). Η 1^η τροποποιητική δήλωση έγινε καθ' ολοκληρίαν δεκτή από τη Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ, η οποία, μετά από την εκκαθάρισή της, εξέδωσε και την με αριθμ. ειδοποίηση/29-11-2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (Σχετικό 19).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι το ποσό του διαθέσιμου προς ανάλωση κεφαλαίου την 31/12/2015 ανερχόταν, ήτοι σε χρονικό σημείο κατά το οποίο δεν υπήρχε διάσταση μεταξύ της προσφεύγουσας και του συζύγου της, σε 147.000,00 €.

Επειδή, το ως άνω ποσό καλύπτει πλήρως τα ποσά των τιμολογίων, που εξοφλήθηκαν από την προσφεύγουσα το 2015 ύψους 56.897,33€. Ως εκ τούτου, το ποσό των 56.897,33€ δεν μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων κατ' άρθρο 32 περ. β' Κ.Φ.Ε., καθόσον καλύπτεται πλήρως από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ήτοι από εισοδήματα τα οποία έχουν συμπεριληφθεί στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και για τα οποία ο σύζυγός της προσφεύγουσας έχει νομίμως φορολογηθεί.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται για την κάλυψη του κρίσιμου ποσού των 56.897,33 € το προς ανάλωση δηλωθέν ποσό του συζύγου της, καθώς, τόσο από το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο (άρθρο 34 ΚΦΕ) όσο και από τις εγκυκλίους της Διοίκησης (ΠΟΛ. 1076/2015, στην οποία ορίζεται ότι «Αν και οι δύο σύζυγοι έχουν τεκμαρτή δαπάνη, η οποία συνολικά και για τους δύο συζύγους υπερβαίνει το φορολογούμενο εισόδημα, στην περίπτωση που η συνολική δαπάνη του ενός συζύγου είναι μεγαλύτερη από το εισόδημα που δηλώθηκε από αυτόν και τα εξαρτώμενα μέλη του και η διαφορά που προκύπτει δεν καλύπτεται με τα ποσά της παραγράφου 2 του άρθρου 34 που δηλώνονται από τον ίδιο σύζυγο, τότε η διαφορά αυτή ή το υπόλοιπο αυτής

μπορεί να καλυφθεί με τα ποσά της ίδιας παραγράφου 2 του άλλου συζύγου.») προκύπτει ότι σε περίπτωση που η τεκμαρτή δαπάνη του ενός συζύγου υπερβαίνει το δηλωθέν φορολογητέο του εισόδημα, εκείνος δύναται να καλύψει τη διαφορά με δηλωθέντα ποσά εισοδήματος του άλλου συζύγου.

Επειδή, τα ως άνω έχουν γίνει δεκτά και από την Υπηρεσία μας (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε.), με την υπ' αριθμ. 409/2018 απόφαση αναφέροντας ότι «*Επειδή, ούτε στις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 αλλά ούτε και στην ΠΟΛ.1076/26,3.2015, προβλέπεται ρητά η μη δυνατότητα κάλυψης της προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων του ενός συζύγου με κεφάλαια του άλλου συζύγου, που αποκτήθηκαν προ έγγαμου βίου. Κατά συνέπεια, και δεδομένου ότι από τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται τέτοιος περιορισμός, η φορολογική διοίκηση όφειλε να αποδεχθεί προς ανάλωση το δηλωθέν ποσό κεφαλαίου της συζύγου του προσφεύγοντος ...*».

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ισχυρίζεται ότι :

«*Η ελεγχόμενη από την 15/06/2016 βρισκόταν σε διάσταση με τον σύζυγό της από την (σχετικές οι &/03.02.2017 υποβληθείσες δηλώσεις μεταβολής ατομικών στοιχείων της ίδιας και του πρώην συζύγου της). Ως εκ τούτου, την 29/11/2021 ημερομηνία υποβολής της κοινής τροποποιητικής δήλωσης με α/α/29-11-21 φορολογικού έτους 2015, οι ανωτέρω βρίσκονταν σε διάσταση τουλάχιστον την τελευταία 5ετία, έμεναν σε ξεχωριστές κατοικίες και υπέβαλαν ξεχωριστές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016-2021. Συγκεκριμένα η ελεγχόμενη δήλωσε ως διεύθυνση κατοικίας τις, ο δε πρώην σύζυγος δήλωσε ως διεύθυνση κατοικίας αρχικά επί της οδού και στη συνέχεια (31/05/2017) επί της (κατοικία του φορολογικού του εκπροσώπου), λόγω της μετοίκησης του στο εξωτερικό (.....).*».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά το κρίσιμο έτος 2015 δεν ήταν σε διάσταση με το σύζυγό της και υπέβαλαν από κοινού φορολογικές δηλώσεις για όλα τα προηγούμενα έτη μέχρι και το έτος 2016, όπου υπέβαλαν για πρώτη φορά, χωριστά, δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Επιπλέον, ο έλεγχος απέρριψε, εσφαλμένα, την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών του συζύγου της προσφεύγουσας, κ., όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει αποδεκτός και συνεπώς η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2015 συνολικού ύψους €29.834,64 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ θα πρέπει να τροποποιηθεί.

Επειδή, από όλα όσα προαναφέρθηκαν και αφορούν τόσο στις ισχύουσες διατάξεις και εγκυκλίου, όσο και στα πραγματικά περιστατικά που έλαβαν χώρα στα κρινόμενα έτη προκύπτουν τα κάτωθι:

- Η σύμβαση δανείου ύψους 150.000,00€ γίνεται αποδεκτή και μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη τεκμηρίων και τον προσδιορισμό ποσού ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.
- Η πώληση ακινήτων που έλαβε χώρα το 2007 γίνεται αποδεκτή κατά τον προσδιορισμό ποσού ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.
- Στη σχηματισθείσα ανάλωση κεφαλαίου χρήσης 2016 ύψους 58.343,36€, όπως αυτή προσδιορίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ λαμβανομένων υπόψη μόνο των εισοδημάτων της προσφεύγουσας (λόγω χωριστής δήλωσης από τον εν διαστάσει πλέον σύζυγό της), σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ./01-02-2022 έγγραφό της προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, δεν είχαν συμπεριληφθεί τα ως άνω ποσά (Δάνειο 150.000,00€ και πωλήσεις ακινήτων 33.750,00€).
- Η ανάλωση κεφαλαίου ύψους 147.000,00€ του συζύγου της προσφεύγουσας όπως αυτή δηλώθηκε στην κοινή φορολογική τους δήλωση έτους 2015 καλύπτει τεκμήρια διαβίωσής της .

Επειδή, τα ποσά που λαμβάνονται υπόψη με την παρούσα για τον προσδιορισμό Ανάλωσης Κεφαλαίου Προηγούμενων ετών και την κάλυψη τεκμηρίων απόκτησης περιουσιακών στοιχείων έτους 2016 είναι συνολικού ύψους 242.093,36€, (ήτοι 58.343,36€ + 150.000,00€ + 33.750,00€).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 15/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, και την **τροποποίηση** των α) με αριθμό/10-10-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ ΠΥΡΓΟΥ και β) με αριθμό/10-10-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΥΡΓΟΥ, βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/ 10-10-2022) Φορ. Έτους 2015

| ΑΝΑΛΥΣΗ | | (Α) ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ | (Β) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | (Γ) ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β) - (Α) | ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α) |
|--|----------------|-------------------|-------------------|---------------|---------------------------|-----------------------|
| Φορολογητέο εισόδημα | του υπόχρεου | 1.941,04 | 1.941,04 | 1.941,04 | 0,00 | 0,00 |
| | της συζύγου | 14.717,39 | 62.232,95 | 14.717,39 | 47.515,56 | 0,00 |
| Υπόλοιπο Φόρου | Πιστωτικό ποσό | | | | 18.298,89 | 0,00 |
| | Χρεωστικό ποσό | 207,49 | 18.506,38 | 207,49 | | |
| Προκαταβολή φόρου | | | | | | |
| Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων | | | | | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου | | | | | | |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | | | 9.149,45 | | 9.149,45 | |
| Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | | | | | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου | | | | | | |
| Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης | | 0,05 | 2.386,35 | 0,05 | 2.386,30 | 0,00 |
| Τέλος Επιτηδεύματος | | | | | | |
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης | | | | | | |
| | | | | | | |
| Διαφορά συμψηφισμού | | | | | | |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή | | | | | | |
| Σύνολο φόρων τελών & εισφορών | για καταβολή | 207,54 | 30.042,18 | 207,54 | 29.834,64 | 0,00 |
| | για επιστροφή | | | | | |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά | | | | | | |

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/ 10-10-2022) Φορ. Έτους 2016

| ΑΝΑΛΥΣΗ | | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α) | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β) | ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ) | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β) - (Α) | ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α) |
|--|----------------|-------------------|-------------------|---------------|---------------------------|-----------------------|
| Φορολογητέο εισόδημα | του υπόχρεου | 14.681,62 | 204.393,98 | 20.643,98 | 189.712,36 | 5.962,36 |
| | της συζύγου | | | | | |
| Υπόλοιπο Φόρου | Πιστωτικό ποσό | | | | 83.646,16 | 1.362,83 |
| | Χρεωστικό ποσό | 76,28 | 83.722,44 | 1.439,11 | | |
| Προκαταβολή φόρου | | | | | | |
| Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων | | | | | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου | | | | | | |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | | | 41.823,08 | 681,42 | 41.823,08 | |
| Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | | | | | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου | | | | | | |
| Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης | | -12,68 | 15.674,78 | 136,52 | 15.687,46 | 149,20 |
| Τέλος Επιτηδεύματος | | | | | | |
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης | | | | | | |
| | | | | | | |
| Διαφορά συμψηφισμού | | | | | | |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή | | | | | | |
| Σύνολο φόρων τελών & εισφορών | για καταβολή | 63,60 | 141.220,30 | 2.257,05 | 141.156,70 | 2.193,45 |
| | για επιστροφή | | | | | |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά | | | | | | |

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.