



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333237

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 30/12/2016

Αριθμός απόφασης: 1737

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας

του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της (.....) του - ΑΦΜ ...κατά των υπ' αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2005 & 2006 αντίστοιχα, της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2005 & 2006 αντίστοιχα, της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής, διά της Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος. της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ..ενδικοφανούς προσφυγής της(.....) (.....) του - **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:

✓ Με την με αριθμό προσαλλόμενη **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 41.690,52€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής ύψους 50.028,62€, ήτοι συνολικό ποσό **91.719,14€**, για τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004 (οικονομικό έτος 2005), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 61-63 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 & 72 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/13) και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

✓ Με την με αριθμό προσαλλόμενη **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 5.763,44€, καθώς και

πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής ύψους 6.916,13€, ήτοι συνολικό ποσό **12.679,57€**, για τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005 (οικονομικό έτος 2006), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 61-63 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 & 72 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/13) και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Οι ανωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν βάσει της από **Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος**, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της **υπ' αρ. 886/23-12-2014 εντολής** του Προϊσταμένου της.

Η εντολή εκδόθηκε κατόπιν της από **πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (αρ. υπόθεσης)**, που διαβιβάστηκε στην ανωτέρω φορολογική αρχή με το **υπ' αρ. πρωτ. 7 έγγραφό του**, ενημερώνοντας τη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης ότι, στο πλαίσιο διενεργηθέντος (διασταυρωτικού) ελέγχου στην «» - Α.Φ.Μ., για πωλήσεις κατοικιών που ανήγειρε σε αγροτεμάχιο στο Δ.Δ., και στους αγοραστές αυτών - μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα - διαπιστώθηκε, κατόπιν ανοίγματος των λογαριασμών της κατασκευάστριας κοινοπραξίας αλλά και των μελών της, η καταβολή πραγματικού τιμήματος μεγαλύτερου του αναγραφόμενου στα αντίστοιχα συμβόλαια αγοραπωλησίας.

Αναφορικά με την προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι για την αγορά, μετ' άλλου αγοραστή (του), κατά ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου έκαστος, μεζονέτας στο ανωτέρω αγροτεμάχιο (88,75 τ.μ.- υπόγειος χώρος & 98,84 τ.μ. –ισόγειο, ήτοι συνολικά 187,59 τ.μ.) δηλώθηκε **τίμημα εκ 180.000,00 €**, ενώ καταβλήθηκε **πραγματικό τίμημα εκ 782.270,00 €**.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αξιοποιώντας τα ευρήματα του ανωτέρω ελέγχου, προέβη σε **έλεγχο πόθεν έσχες**, επιμερίζοντας το συνολικό ποσό της δαπάνης για την αγορά της μεζονέτας (καταβληθέν τίμημα, συμβολαιογραφικά δικαιώματα, παράσταση δικηγόρων, φόρος μεταβίβασης) σε αυτό που αντιστοιχεί **στα πάνω από τα 120 τ.μ. (λόγω απαλλαγής τεκμηρίου αγοράς α' κατοικίας)**.

Από τον επιμερισμό της συνολικής δαπάνης και την κατανομή της στην αντίστοιχη περίοδο που αυτή καταβλήθηκε, το τεκμήριο αγοράς για την προσφεύγουσα προσδιορίστηκε, βάσει των άρθρων 17 & 19 του Ν. 2238/1994, σε **117.201,31€** για το **οικονομικό έτος 2005** (εισοδήματα περιόδου 01/01/2004- 31/12/2004) και σε **27.408,60€** για το **οικονομικό έτος 2006** (εισοδήματα περιόδου 01/01/2005- 31/12/2005).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

A. Δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση της προσφεύγουσας (κάτοικος εξωτερικού) οι διατάξεις περί τεκμαρτού φορολογητέου εισοδήματος λόγω δαπάνης για την αγορά ακινήτου. Κατά τον επίμαχο χρόνο μέχρι και σήμερα η προσφεύγουσα είναι μόνιμη κάτοικος Γερμανίας και ουδέποτε είχε κατοικία ή οποιαδήποτε δραστηριότητα, που να της αποφέρει εισόδημα στην Ελλάδα. Το ποσό, που διέθεσε για την αγορά του, προέρχεται από εισοδήματά της, που είχαν προκύψει και φορολογηθεί στη Γερμανία. Σχετικά προσκομίζονται τα ακόλουθα:

α) εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος (κοινά με τον τότε σύζυγό της) της γερμανικής φορολογικής αρχής ετών 2003-2006 σε νόμιμη μετάφραση. β) την από 22-11-1983 σύμβαση εργασίας της προσφεύγουσας με την γερμανική εταιρία, την από 05-02-1993 σύμβαση εργασίας της με την γερμανική εταιρία I&S και πρόσφατη βεβαίωση της γερμανικής εταιρίας ότι από την 01-10-1998 εργάζεται σ' αυτήν σε νόμιμη μετάφραση

Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν έχουν έδαφος εφαρμογής οι διατάξεις περί τεκμαρτού προσδιορισμού εισοδήματος, καθώς η προσφεύγουσα δεν υπάγεται στον επίμαχο φόρο.

Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού η προσφεύγουσα επικαλείται την με αρ. **1841/2015 απόφαση του ΣΤΕ**, σύμφωνα με την οποία με δεδομένη την έλλειψη γενεσιουργού αιτίας παραγωγής εισοδήματος φορολογητέου στην Ελλάδα (κατοικία ή πηγή εισοδήματος στη χώρα), μόνη η δαπάνη για την αγορά ακινήτου δεν θα μπορούσε κατά κοινή πείρα να θεμελιώσει συμπέρασμα για την ύπαρξη τέτοιου εισοδήματος.

B. Ουσιαστική αβασιμότητα των ελεγκτικών διαπιστώσεων - Δεν αποδείχθηκε καμία πληρωμή της προσφεύγουσας προς τους πωλητές του ακινήτου - Υποθετικά συμπεράσματα της φορολογικής διοίκησης, που δεν μπορούν να εκτιμηθούν προς ασφαλή κρίση.

Πέραν του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας του επίμαχου ακινήτου καμία επιπλέον πληρωμή δεν έγινε από την προσφεύγουσα προς την κατασκευάστρια κοινοπραξία ή τα φυσικά πρόσωπα-μέλη της, ενώ όλες οι καταβολές, στις οποίες αναφέρεται ο έλεγχος, έγιναν αδιαμφισβήτητα από τον έτερο ιδιοκτήτη της οικίας.

Γ. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων. Οι χρήσεις 2004-2005 για τη φορολογία εισοδήματος έχουν παραγραφεί, εφόσον μέχρι τις 31-12-2013 δεν είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου.

Σε κάθε περίπτωση, με την πιο πρόσφατη νομολογία του (ΣΤΕ 888/2016, 1623/2016), το Ανώτατο

Ακυρωτικό δικαστήριο της χώρας έχει κρίνει αντισυνταγματική την πρακτική των απανωτών παρατάσεων, που δίνονταν συνήθως στο τέλος του χρόνου, προκειμένου το Δημόσιο να ελέγχει χρήσεις που κανονικά θα είχαν παραγραφεί προ πολλού λόγω παρέλευσης 5ετίας.

Δ. Επικουρικά, προσκομίζονται αποδεικτικά στοιχεία για την κάλυψη της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης από την αγορά του ακινήτου. Η αγορά της συγκεκριμένης οικίας δεν αποτελεί τεκμήριο κτήσης οποιουδήποτε φορολογητέου εισοδήματος στην Ελλάδα, δεδομένου ότι σε κάθε περίπτωση η δαπάνη αυτή καλύπτεται από τα αποδεικτικά στοιχεία (αναλήψεις τραπεζικών λογαριασμών, εισοδήματα της προσφεύγουσας από την εργασία και από εκμίσθωση ακινήτων εντός της επίμαχης περιόδου 2004- 2005), τα οποία και προσκομίζονται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί του ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν δύναται να εφαρμοστούν οι διατάξεις περί τεκμαρτού φορολογητέου εισοδήματος.

- **Επειδή**, στο άρθρο 15 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19»
- **Επειδή**, στο άρθρο 17 του Ν. 2238/94, όπως ίσχυε τις υπό κρίση περιόδους, ορίζεται ότι: «Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: γ) **Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.** Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται:
αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.
ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Εξαιρείται η δαπάνη για ανέγερση οικοδομής από επιχείρηση που αναλαμβάνει κατά κύριο επάγγελμα την ανέγερση οικοδομών. Επίσης, εξαιρείται η δαπάνη για την αγορά από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, καθώς και η ανέγερση από αυτόν οικοδομής, ως πρώτης κατοικίας, εφόσον η επιφάνειά της δεν υπερβαίνει

τα εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα. Αν η επιφάνεια της οικοδομής υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα, λαμβάνεται υπόψη η δαπάνη που αντιστοιχεί στην επιφάνεια πάνω από τα εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα. Κατά την εφαρμογή των δύο προηγούμενων εδαφίων δεν θεωρείται ότι αποκτιέται πρώτη κατοικία, αν ο υπόχρεος, ο άλλος σύζυγος και τα τέκνα που τους βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή ισόβιας επικαρπίας ή οίκησης, εξ ολοκλήρου ή επί ιδανικού μεριδίου, σε άλλη οικία ή οικίες, εφόσον το άθροισμα της συνολικής επιφάνειας που τους αντιστοιχεί υπερβαίνει τα εβδομήντα (70) τ.μ.. Η επιφάνεια αυτή προσαυξάνεται κατά είκοσι (20) τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά είκοσι πέντε (25) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα που βαρύνουν τον υπόχρεο ή τον άλλο σύζυγο.»

- **Επειδή**, στο άρθρο 19 του Ν. 2238/94, όπως ίσχυε τις υπό κρίση περιόδους, ορίζεται ότι: «1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48.»
 - **Επειδή**, σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. 1029171/492/A0012 3/10-4-2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος: «..... όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, η προβλεπόμενη από την περ. γ' του αρ.17 του ΚΦΕ εξαίρεση καταλαμβάνει και τους κατοίκους εξωτερικού, εφόσον η σχετική δαπάνη αφορά την απόκτηση πρώτης κατοικίας στην Ελλάδα και συντρέχουν και οι άλλες προϋποθέσεις που ορίζει η ίδια περ. γ'.
 - 4. Σε περίπτωση, τέλος, που ο κάτοικος εξωτερικού δεν πληροί τις ανωτέρω προϋποθέσεις, το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζεται και για αυτόν, εφόσον αγοράζει ακίνητα στην Ελλάδα ή ανεγείρει οικοδομή, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή όχι διμερούς σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας του εισοδήματος. Όμως σε περίπτωση αγοράς ακινήτου που βρίσκεται στην Ελλάδα από φυσικά πρόσωπα που κατοικούν στο εξωτερικό, ανεξάρτητα αν το οικείο συμβόλαιο συντάσσεται στην αλλοδαπή ή την ημεδαπή, εφόσον ο αγοραστής αποδείξει ότι ολόκληρο το τίμημα αγοράς του ακινήτου καταβλήθηκε στο εξωτερικό, το ποσό αυτό δεν αποτελεί τεκμαρτή δαπάνη. Ο αγοραστής του ακινήτου έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά το οικείο οικονομικό έτος στη χώρα μας και να δηλώσει τα έξοδα που κατέβαλε στην Ελλάδα για την αγορά του ακινήτου αυτού (π.χ. φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά έξοδα κ.λπ)».
- **Επειδή**, το Υπ. Οικον. με τα 1024936/582/2.4.2003, 1017024/335/12.3.2002,

1004314/69/14.2.2000, 1103348/1587/18.11.1999 και 1066694/1332/12.8.2007 έγγραφά του, γνωστοποιεί ότι σε περίπτωση που μόνιμος κάτοικος εξωτερικού αγοράζει κατοικία στην Ελλάδα, απαλλάσσεται από τη δαπάνη αγοράς αυτής μέχρι 120.τμ., εφόσον αποτελεί την πρώτη κατοικία του στην Ελλάδα και συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου (περιπτ. γ' άρθρου 17 Κ.Φ.Ε.). Αν όμως έχει άλλη κατοικία στην Ελλάδα, η οποία είναι μεγαλύτερη από 70τ.μ. κ.λ.π. ανάλογα με την οικογενειακή του κατάσταση, θα αποτελεί τεκμήριο αγοράς.

- **Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι το τίμημα που καταβλήθηκε για την αγορά του επίμαχου ακινήτου και αντιστοιχεί στα επιπλέον των 120 τ.μ. αποτελεί τεκμήριο σύμφωνα με το άρθρο 17§γ του Ν. 2238/94. Η νομοθεσία, όπως ίσχυε, αλλά και οι διοικητικές λύσεις που έχουν δοθεί από τη Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος δεν εξαιρούν τους μόνιμους κατοίκους εξωτερικού από το τεκμήριο της αγοράς ακινήτου στην Ελλάδα, παρά μόνο στην περίπτωση που το τίμημα έχει καταβληθεί στο εξωτερικό, κάτι που δεν ισχύει στην υπό εξέταση περίπτωση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στην περίπτωση της (κάτοικος εξωτερικού) δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις περί τεκμαρτού φορολογητέου εισοδήματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ουσιαστικής αβασιμότητας των ελεγκτικών επαληθεύσεων της φορολογικής διοίκησης, καθώς δεν απεδείχθη ότι οι πληρωμές διενεργήθηκαν από την προσφεύγουσα.

- **Επειδή**, στο άρθρο 23§2 του Ν. 4174/13 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζονται τα εξής: «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. β)....»

Περαιτέρω, το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*».

- **Επειδή**, το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

Όπως αναφέρεται στην από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ανοίγματος των τραπεζικών λογαριασμών της κατασκευάστριας κοινοπραξίας και των μελών της διαπιστώθηκε η καταβολή, για την αποπληρωμή της υπό κρίση οικίας «» χρηματικών ποσών, μεγαλύτερων του αναγραφόμενου στο υπ' αρ. συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, ως συμφωνηθέντος τιμήματος πώλησης εκ 180.000,00 €. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε η κατάθεση χρηματικών ποσών εκ 782.270,00 €, που ναι μεν, σύμφωνα με τις έγγραφες εξηγήσεις (υπομνήματα) μελών της κοινοπραξίας, έφεραν ως «αιτιολογία» το όνομα του, ενός εκ των δύο κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου αγοραστών της επίμαχης οικίας, αλλά σε καμία περίπτωση δεν δύναται να εκληφθούν ως αποπληρωμή μόνον του δικού του μεριδίου.

Στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, που αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων (βλ. Ι.Δ. Αναστασόπουλος – Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2003, σελ. 504) γίνεται εκτενής μνεία των επίμαχων καταθέσεων προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς της κοινοπραξίας και των μελών της (αριθμός λογαριασμών, πιστωτικά ιδρύματα, χρηματικά ποσά, ημερομηνία και αιτιολογία κατάθεσης).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ουσιαστικής αβασιμότητας των ελεγκτικών διαπιστώσεων θεωρείται ότι προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών,

πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

- **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης..... 5. **Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος** ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, **το δικαίωμα του Δημοσίου** να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών** από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης».
- **Επειδή**, στη υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις περιόδους 01/01/2004-31/12/2004 & 01/01/2005-31/12/2005 (οικονομικά έτη 2005 & 2006), με αποτέλεσμα να τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της δεκαπενταετούς παραγραφής της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 και η παραγραφή τους να παρατείνεται έως τις 31/12/2020 & 31/12/2021 αντίστοιχα.

Ως, εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, κρίνεται δια της παρούσης ότι προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ύπαρξης αποδεικτικών στοιχείων για την κάλυψη της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης από την αγορά του ακινήτου.

- **Επειδή**, στο άρθρο 19 του Ν. 2238/94, όπως ίσχυε τις υπό κρίση περιόδους, ορίζεται ότι: «**2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας** κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου **υποχρεούται** να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου **ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης**. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν 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 δε 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».

- **Επειδή,** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1130/17-4-2002 (Καθορισμός των αποδεικτικών εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό): «1. Για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, ορίζεται ως αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό και συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το πρωτότυπο του, κατά περίπτωση, εκδιδόμενου από κάθε Τράπεζα παραστατικού, με την προϋπόθεση ότι περιέχει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου του εισαγόμενου χρηματικού ποσού, το ύψος του ποσού, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης. Το παραστατικό αυτό δεν απαιτείται να είναι το ίδιο για όλα τα πιστωτικά ιδρύματα λόγω της πολυμορφίας των μηχανογραφικών εφαρμογών και του αυτοματισμού των συναλλαγών».
- **Επειδή,** η προσφεύγουσα ουδέποτε υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία να δηλώσει την αγορά του ακινήτου, καθώς και την πηγή προέλευσης του τιμήματος της αγοράς. Περαιτέρω τα προσκομισθέντα αποδεικτικά έγγραφα από την προσφεύγουσα (εκκαθαριστικά σημειώματα εκδοθέντα από την γερμανική οικονομική αρχή, συμβάσεις εργασίας, μισθωτήρια συμβόλαια) δεν δύναται να αποτελέσουν στοιχεία ικανά να καλύψουν την προσδιορισθείσα τεκμαρτή δαπάνη, δεδομένου ότι από πουθενά δεν προκύπτει η εισαγωγή των χρηματικών αυτών ποσών στην Ελλάδα, μέσω κάποιου πιστωτικού ιδρύματος.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί ύπαρξης αποδεικτικών στοιχείων για την κάλυψη της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης από την αγορά του ακινήτου απορρίπτεται ως αθεμελίωτος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	41.690,52€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	50.028,62€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	91.719,14€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	5.763,44€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	6.916,13€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	12.679,57€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).