



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/09/2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1835

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
- 2.** Την ΠΟΛ. 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης 13.04.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατά του με αριθ. ειδοποίησης/14.03.2017 (αριθ. δήλωσης/2016) εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 της ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Α.Α.Δ.Ε.).

5. Το με αριθ. ειδοποίησης/14.03.2017 (αριθ. δήλωσης/2016) εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 της ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Α.Α.Δ.Ε.).
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το με αρ. ειδοποίησης/24.06.2011 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 (αρ. αρχικής δήλωσης/15.06.2011), προέκυψε πιστωτικό ποσό φόρου 2.761,02€, ενώ με το υπ' αρ. ειδοποίησης/14.03.2017 εκκαθαριστικό σημείωμα επί της υπ' αρ./4943/29.07.2016 τροποποιητικής δήλωσης, προέκυψε χρεωστικό ποσό 8.758,63€, ήτοι επιπλέον φόρος, κύριος και πρόσθετος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, προς καταβολή 11.519,65€. Το παραπάνω ποσό φόρου προέκυψε λόγω συμπλήρωσης από την προσφεύγουσα και το σύζυγό της, στον κωδικό [736] «Δαπάνη για αγορά ακινήτων ή για τη χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτών», ποσού 81.830,61€, που προέρχεται από αγορά ακινήτου που πραγματοποίησε βάσει του υπ' αριθ. .../.....2010 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Σουλτάνας Μπρόβα, στον κωδικό [787] «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» ποσού 32.257,43€, στον κωδικό [788] «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» ποσού 14.687,46€ ενώ η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε ποσό 110.000,00€ που δηλώθηκε στον κωδικό [782] «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κτλ.» και αφορά δάνειο 70.000,00€ που χορηγήθηκε με ιδιωτικό συμφωνητικό (λόγω εκπρόθεσμης χαρτοσήμανσής του στις 18.05.2016) και ποσό 40.000,00€ που μεταφέρθηκε σε προσωπικό της τραπεζικό λογαριασμό από λογαριασμό του πατρός της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθεί το προαναφερθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 της ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Α.Α.Δ.Ε.) και να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση, με αναγνώριση και συνυπολογισμό του ποσού των 110.000,00€ ως προερχόμενο εν μέρει από δάνειο (70.000,00€) που συνάφθηκε πριν την αγορά του ακινήτου μεταξύ ιδιωτών και εν μέρει από μεταφορά ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του

πατέρα της (40.000,00€), προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι αυτά προέρχονται από δάνεια που αποδεικνύεται η βέβαιη χρονολογία σύναψής τους και κατ' επέκταση δεν έγινε σωστή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 17 – 19 του ν.2238/1994 από τη φορολογική αρχή.

Επειδή, με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1080/2011 καθορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2011, καθώς και των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτήν.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2238/1994 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: α)..... γ) Αγορά ή χρηματοδοτική ή χρονομεριστική 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..... ».

Επειδή, με την Υπ.Οικ. 1089583/ΠΟΛ.1207/09.10.91 εγκύκλιο ορίζεται ότι: «....Εξεταστέο περαιτέρω είναι το θέμα του κρίσιμου χρόνου δαπάνης σε αγορά ακινήτου ή ανέγερσης οικοδομής. Σε αγορά ακινήτου σαν κρίσιμος χρόνος κατά τον οποίον θα υπολογισθεί το ποσό της τεκμαρτής δαπάνης είναι κατ' αρχήν ο χρόνος σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης του ακινήτου. Αυτό υπό την προϋπόθεση ότι καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η χρήση και η κυριότητα του ακινήτου. Εάν στο συμβόλαιο μεταβίβασης αναγραφεί ότι η εξόφληση του τιμήματος θα ενεργηθεί σε δόσεις οι οποίες ανάγονται σε περισσότερα του ενός χρόνια, το ποσό της δαπάνης θα κατανεμηθεί στα περισσότερα αυτά χρόνια ανάλογα με το ποσό που εξοφλείται κάθε έτος...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο 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 επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48. 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 σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις..... β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις..... 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 17, 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.....».

Επειδή, με την Υπ. Οικ. 1089583/ΠΟΛ. 1207/09.10.91 εγκύκλιο ορίζεται ότι: «... όταν ο φορολογούμενος επικαλείται δάνεια προκειμένου να καλύψει δαπάνες πρέπει σε όλες τις περιπτώσεις, τα δάνεια να αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία».

Επειδή, στο υπ' αριθ. πρωτ. 1020969/405/A0012/28.03.2007 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος ορίζεται ότι: «.....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)..... 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.».

Επειδή, στο υπ' αριθ. πρωτ. 1052006/906/A0012/13.05.2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος ορίζεται ότι: «.....2. Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 445 και 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, τα ιδιωτικά έγγραφα αποκτούν βέβαιη χρονολογία και συνεπώς αποδεικτική δύναμη, εφόσον, μεταξύ άλλων, θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή άλλο δημόσιο υπάλληλο αρμόδιο κατά το νόμο. 3. Με τη βέβαιη χρονολογία ενός εγγράφου, βεβαιώνεται

η σύνταξη αυτού πριν από ένα ορισμένο χρονικό σημείο και όχι μετά από ένα χρονικό σημείο. Η προκειμένη διάταξη δικαιολογητικό λόγο έχει την αποτροπή βλάβης σε τρίτους ενόψει της ευχέρειας προχρονολόγησης ή μεταχρονολόγησης των ιδιωτικών εγγράφων. Η θεώρηση, για την απόκτηση βέβαιης χρονολογίας του εγγράφου, γίνεται, όπως ορίζει η διάταξη, με τη σημείωση επάνω στο έγγραφο, και όχι με πράξη ιδιαίτερη της λέξης «θεωρήθηκε» της ημεροχρονολογίας και της υπογραφής. Για τη σημείωση αυτή απαιτείται σχετική χαρτοσήμανση. Το έγγραφο μπορεί ν' αποκτήσει βέβαια χρονολογία για όλους με κάθε τρόπο που αποκλείει κατά τρόπο απόλυτο την προχρονολόγηση ή μεταχρονολόγησή του. Για παράδειγμα, το ιδιωτικό έγγραφο μπορεί να πάρει βέβαιη χρονολογία με τη θεώρηση του από την αρμόδια οικονομική εφορία καθώς και με τη θεώρηση της γνησιότητας μιας υπογραφής του από το αστυνομικό τμήμα...».

Επειδή, το από 23/04/2009 ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης δανείου, ποσού 70.000,00€, μεταξύ των (δανειστή) και (δανειολήπτρια) που κατατέθηκε στις 18/05/2016 στη Δ.Ο.Υ. για την καταβολή των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου, αναφέρει το σκοπό της χορήγησης αυτού, καθώς και τους όρους εξόφλησής του, αποκτώντας έκτοτε βέβαιη χρονολογία με αποτέλεσμα να μην μπορεί να καλύψει το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποιήθηκε σε προγενέστερο χρόνο (στην προκειμένη περίπτωση κατά το έτος 2010).

Επειδή, για το ποσό των 40.000,00€ εκ των 110.000,00€ που μεταφέρθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της από τον τραπεζικό λογαριασμό του πατρός της δεν προσκομίσθηκε κάποιο ιδιωτικό συμφωνητικό σύναψης δανείου με βέβαιη χρονολογία, δήλωση άτυπης δωρεάς ή άλλο στοιχείο, που να δικαιολογεί αυτή τη μεταφορά χρημάτων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης εφαρμογής των άρθρων 17 – 19 του ν. 2238/1994, δεν έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται παρελκυστικώς και κρίνεται νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 13/04/2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, κατά του με αριθμό ειδοποίησης/14.03.2017 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε., με βάση την υπ' αριθ./2016 τροποποιητική δήλωση, οικ. έτους 2011.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2011

Τελικό Χρεωστικό: 8.758,63€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2011 του Υπουργείου Οικονομικών.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.

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.