



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 18/07/2017
Αριθμός απόφασης: 4037

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 20/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου Εξωτερικού, κατά της με αριθ. Πρωτ. /2017 αρνητικής απάντησης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Άμφισσας επί της με αριθ. πρωτ. /2016 αίτησης για διενέργεια νέας εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος, του οικ. έτους 2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 τη με αριθμ. πρωτ./2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Άμφισσας επί της με αριθ. πρωτ./2016 αίτησης, δεν έγινε δεκτό το αίτημά της περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης, του οικ. έτους 2004.

Η με αριθ. πρωτ./2016 αίτηση, αφορούσε τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης, του οικ. έτους 2004, διότι η προσφεύγουσα με το με αρ./15-01-2003 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, αγόρασε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή, α) παλαιά ανώγεια οικία συνολικής επιφάνειας 65,62 τ.μ. μετά της παρακείμενης ισόγειας αποθήκης 32,40 τ.μ., εντός οικοπέδου εκτάσεως 87,30 τ.μ. στον οικισμό, εντός της κτηματικής περιφέρειας της πρώην Κοινότητας και τώρα του Δημοτικού Διαμερίσματος του Δήμου, και β) οικόπεδο έκτασης 26,40 τ.μ. και γ) οικόπεδο έκτασης 78,71 με τίμημα 20.357,93 € και υπέβαλλε εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2004.

Συγκεκριμένα, με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Άμφισσας, απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας, διότι δεν προσκόμισε δικαιολογητικά για την εισαγωγή χρηματικών ποσών από το εξωτερικό για να καλύψει την αγορά του ακινήτου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης με αριθμ. πρωτ./2016, αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Άμφισσας, και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2004, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Για τους μονίμους κατοίκους εξωτερικού για την αγορά ακινήτου στην Ελλάδα, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2238/1994, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 1841/2015.
- 2) Απαλλαγή τεκμηρίου απόκτησης πρώτης κατοικίας και από κάτοικο αλλοδαπής
- 3) Μη εφαρμογή τεκμηρίων για καταβολή του τιμήματος στην αλλοδαπή για αγορά ακινήτου στην ημεδαπή
- 4) Παραβίαση του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α΄ 151) Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση την τεκμαρτή δαπάνη. 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 17 του Ν. 2238/1994 Τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. 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) ..., β) ..., γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή 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) τ.μ.... στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής.

Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας...

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής. 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 επαγγελματιών και αν δεν δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά 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 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 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. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα: αα) που κατοικούν μονίμως στο εξωτερικό. ββ) ..., ε)...., στ)...., ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

4. Οι υπόχρεοι που δεν αναγράφουν ή ανακριβώς αναφέρουν στη δήλωση τα στοιχεία, τα σχετικά με τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και τον προσδιορισμό της ετήσιας συνολικής δαπάνης διαβίωσης, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87. Επίσης, όσοι δεν αναγράφουν στη δήλωση τη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτων υπόκεινται στις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 88.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα δικαιολογητικά που υποβάλλονται με τη δήλωση φόρου εισοδήματος και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 61 του Ν. 2238/1994 Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης ορίζονται τα εξής: 1. Κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ. Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης για τα εισοδήματά τους, ανεξάρτητα από το αν υπόκεινται ή όχι σε φόρο κατά τις διατάξεις του παρόντος είναι και:..... ε) Όσοι αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ερμηνευόμενες σύμφωνα και με τα εκτεθέντα στη σκέψη 3, το θεσπιζόμενο με αυτές, μεταξύ άλλων, τεκμήριο φορολογητέου εισοδήματος λόγω δαπάνης για την αγορά ακινήτου (άρθρα 15, 17 περ. γ, 19) εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις προσώπων που, κατ' άρθρο 2, αποτελούν υποκείμενα του φόρου λόγω της συνδρομής των σχετικών προϋποθέσεων (πηγή εισοδήματος ή κατοικία στην Ελλάδα). Το γεγονός ακριβώς αυτό, σε συνδυασμό με το συγκεκριμένο εισόδημα που έχει δηλωθεί από το φορολογούμενο ή προσδιορισθεί από τη φορολογική αρχή για το συγκεκριμένο έτος, καθώς και με την προκύπτουσα κατά το ίδιο έτος δαπάνη, συνιστά τη λογική βάση του τεκμηρίου, σύμφωνα με το οποίο αν η δαπάνη υπερβαίνει το εισόδημα, τότε συνάγεται, κατ' αρχήν, ότι η διαφορά προέρχεται από φορολογητέο στην Ελλάδα εισόδημα που δεν δηλώθηκε εκτός και αν ο φορολογούμενος αποδείξει, κατά τ' ανωτέρω, άλλο τρόπο καλύψεως της διαφοράς.

Αντιθέτως, στην περίπτωση προσώπου για το οποίο δεν έχει συντρέξει καμία από τις προϋποθέσεις που θα το καθιστούσε υποκείμενο φόρου εισοδήματος, μόνο το γεγονός ότι έχει προβεί σε δαπάνη για την αγορά ακινήτου στην Ελλάδα δεν αρκεί για να εφαρμοσθεί επ' αυτού το τεκμήριο, εφ' όσον αυτό θα ήταν αντίθετο τόσο προς το γράμμα των πιο πάνω διατάξεων, όσο και προς τη λογική κατάστρωση του συγκεκριμένου τεκμηρίου. Γιατί, με δεδομένη την έλλειψη γενεσιουργού αιτίας παραγωγής εισοδήματος φορολογητέου στην Ελλάδα (κατοικία ή πηγή εισοδήματος στη χώρα), μόνη η πιο πάνω δαπάνη δεν θα μπορούσε κατά κοινή πείρα να θεμελιώσει συμπέρασμα για την ύπαρξη τέτοιου εισοδήματος. Εξ άλλου, διάφορο είναι το ζήτημα της κατά την διάταξη του άρθρου 61 του Κώδικα υποχρέωσης υποβολής δηλώσεως, μεταξύ άλλων, για όσους αγοράζουν ακίνητα. Η διάταξη αυτή, όπως συνάγεται και από τη συστηματική της θέση στο κεφάλαιο για τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, υποχρεώνει μεν τους διοικουμένους σε παροχή πληροφοριών που θα μπορούσαν να έχουν φορολογικό ενδιαφέρον για λόγους δημοσίου συμφέροντος, ουδόλως όμως μεταβάλλει τις ουσιαστικές ρυθμίσεις του νόμου για τα υποκειμενικά και αντικειμενικά στοιχεία της φορολογικής ενοχής, μη διευρύνοντας, ειδικότερα, το πεδίο των κατά το άρθρο 2 υποκειμένων του φόρου. (Σχετ. ΣτΕ 1841/2015 Β' Τμήμα επταμ. Σκέψη 5).

Επειδή, η προσφεύγουσα με το με αρ./15-01-2003 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, αγόρασε κατά πλήρη

κυριότητα, νομή και κατοχή, α) παλαιά ανώγεια οικία συνολικής επιφάνειας 65,62 τ.μ. μετά της παρακείμενης ισόγειας αποθήκης 32,40 τ.μ., εντός οικοπέδου εκτάσεως 87,30 τ.μ. στον οικισμό, εντός της κτηματικής περιφέρειας της πρώην Κοινότητας και τώρα του Δημοτικού Διαμερίσματος του Δήμου, και β) οικόπεδο έκτασης 26,40 τ.μ. και γ) οικόπεδο έκτασης 78,71 με τίμημα 20.357,93 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα ως μόνιμος κάτοικος εξωτερικού και με δεδομένη την έλλειψη γενεσιουργού αιτίας παραγωγής εισοδήματος φορολογητέου στην Ελλάδα (κατοικία στην Ελλάδα ή πηγή εισοδήματος στην Ελλάδα).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. /20-03-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Άμφισσας νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ**

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.