



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/04/2017

Αριθμός Απόφασης: 995

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : **Κ. Μαβινίδου**
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή

προσφυγή της με **ΑΦΜ** κατοίκου ... με πληρεξούσιο δικηγόρο και αντίκλητο τον του (ΑΜ ΔΣΘ),, Τ.Κ., Θεσσαλονίκη, κατά των: α) της υπ' αριθ.//....//2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... και β) της υπ' αριθ.//....//2016 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου υποβολής ανακριβούς δήλωσης στοιχείων ακινήτων έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 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 την υπ' αριθ.//....//2016 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 4.440,94€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 5.329,13€.

Με την υπ' αριθ.//....//2016 προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου υποβολής ανακριβούς δήλωσης στοιχείων ακινήτων, έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 300,00 ευρώ για την παράβαση της ανακριβούς δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) για τα ακίνητα που κατείχε στις 01/01/2008.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα στοιχεία που προέκυψαν και γνωστοποιήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. με το με αριθμ. πρωτ.//....-2015 (αρ.Πρωτ.εισερχ...../2015) Δελτίο Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ και συγκεκριμένα η με αριθμό υπόθεσης//2011 Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος του Ν.2238/1994 που αφορά την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα απέκτησε με αγορά από την «.» μια αυτοτελή και διηρημένη κατοικία (μεζονέτα) με στοιχείο αρίθμησης στη θέση του Δ.Δ., με το με αριθμό//17-07-2007 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου – με αναγραφόμενο τίμημα 108.305,97 € και αξία βάσει του αντικειμενικού προσδιορισμού του ακινήτου 108.305,97 € και του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης 3.117,07 €, ήτοι αθροιστικά 111.423,04 €. Από τον

διενεργηθέντα έλεγχο από την Ειδική Γραμματεία .Σ.Δ.Ο.Ε. προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατέθεσε στον τραπεζικό λογαριασμό (..... ΤΡΑΠΕΖΑ) και (.....), από/2006 έως .../2006 χρηματικά ποσά – εμβάσματα ύψους 120.000,00€ για την αγορά του παραπάνω ακινήτου. Επιπλέον, το τίμημα που κατέβαλε σε μετρητά την ημέρα σύνταξης του/....-2007 συμβολαίου μεταβίβασης του ακινήτου ανήλθε σε 108.305,97 €. Το πραγματικό τίμημα της μεταβίβασης του ακινήτου, όπως προκύπτει από τον έλεγχο, ανέρχεται σε τουλάχιστον 228.305,97€, ποσό που προκύπτει από τις σταδιακές καταθέσεις- εμβάσματα της προσφεύγουσας από/2006 μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου συν το ποσό που κατέβαλε σε μετρητά στις//2007 ($120.000,00 + 108.305,97 = 228.305,97$ €). **Συνεπώς ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το συνολικό τίμημα που κατέβαλε η προσφεύγουσα για την αγορά του ακινήτου βάσει του/.....-2007 συμβολαίου ήταν ύψους τουλάχιστον 228.305,97 € και το συνολικό αποκρυβέν ποσό ήταν ύψους τουλάχιστον 120.000,00€, ποσό το οποίο καταβλήθηκε και δεν μνημονεύθηκε στο συμβόλαιο μεταβίβασης.** Επιπλέον, το συνολικό κόστος απόκτησης του ακινήτου (καταβληθέν τίμημα βάσει ελέγχου, φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά και έξοδα δικηγόρων) προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 241.255,72€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά ν' ακυρωθούν-ανακληθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, επικαλούμενη λόγους ουσιαστικής αβασιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων και επικουρικά λόγους απαλλαγής από το τεκμήριο απόκτησης ακινήτου και παραγραφής. Οι προβαλλόμενοι λόγοι είναι αβάσιμοι και πρέπει να απορριφθούν για τους παρακάτω νόμιμους και βάσιμους λόγους:

Επειδή αναφορικά με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, όπως αυτοί περιγράφονται στην ενδικοφανή προσφυγή της, με τους οποίους αρνείται ότι προέβη σε καταβολές πέραν του αναγραφόμενου στο συμβόλαιο ποσού και επικαλείται προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών περαιτέρω το συνημμένο στην υπό κρίση προσφυγή, υπ' αριθμ...../....-2006 προσύμφωνο συμβόλαιο πώλησης ακινήτου της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης . . ., που έλαβε χώρα ανάμεσα σε αυτήν και την πωλήτρια κοινοπραξία, στην οποία αναφέρονται τα ακόλουθα: Το υπ' αριθμ./.....-2006 προσύμφωνο πώλησης δεν αναφέρεται σε κανένα σημείο του με αρ...../....-2007 οριστικού συμβολαίου που έλαβε χώρα ανάμεσα στην πωλήτρια κοινοπραξία και την προσφεύγουσα, δηλαδή το εν λόγω οριστικό συμβόλαιο δε συντάχθηκε σε εκτέλεση προσυμφώνου. Περαιτέρω, **το οριστικό συμβόλαιο σε σχέση με το προσύμφωνο διαφοροποιούνται σημαντικά όσον αφορά ένα κρίσιμο στοιχείο που είναι το τίμημα της αγοραπωλησίας.** Δηλαδή ενώ το οριστικό συμβόλαιο ορίζει ως τίμημα της αγοραπωλησίας το ποσό των 108.305,97 ευρώ, το προσύμφωνο ορίζει το ποσό των 120.000 ευρώ. Επίσης, το προσύμφωνο ανέφερε ότι το τίμημα θα καταβληθεί σε τρεις δόσεις, ανάλογα με την πορεία αποπεράτωσης της κατοικίας και σε περίπτωση που έχει

καταβληθεί το σύνολο του τιμήματος και αυτό αποδεικνύεται με τον τρόπο που ορίζεται στο φύλλο 11 του προσυμφώνου, ο δε πωλητής δείχνει δυστροπία ή αδυναμία να καταρτίσει οριστικό συμβόλαιο, τότε και μόνο δίνεται στην αγοράστρια το δικαίωμα της αυτοσύμβασης. Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα όχι μόνο δεν αποδεικνύει ότι τηρήθηκε η παραπάνω διαδικασία (τμηματική καταβολή του τιμήματος, όπως ορίζει το προσύμφωνο και εν συνεχεία οριστικό συμβόλαιο σε εκτέλεση προσυμφώνου με χρήση ή όχι του δικαιώματος αυτοσύμβασης) αλλά αντίθετα ακολουθεί ένα οριστικό συμβόλαιο το οποίο δε συντάσσεται σε εκτέλεση του προσυμφώνου, υπογράφεται τόσο από την αγοράστρια όσο και από τους εκπροσώπους των πωλητών και, το ουσιωδέστερο, ορίζει ένα διαφορετικό τίμημα (ίσο με την αντικειμενική αξία του ακινήτου). Αναφορικά δε με το τίμημα ποσού 108.305,974€ αναφέρεται ρητά στο οριστικό συμβόλαιο αγοραπωλησίας από τη Συμβολαιογράφο . . . ότι αυτό κατεβλήθη έξω από το γραφείο της Συμβολαιογράφου την ίδια μέρα και λίγο πριν την κατάρτιση του συμβολαίου. Συγκεκριμένα στο συμβόλαιο αναφέρεται ότι: «ο αγοραστής τα μέτρησε και το κατέβαλε με τον εδώ εκπρόσωπο του στην πωλήτρια εργολάβο κοινοπραξία, δικαιούχο του τιμήματος μετά από ειδική συμφωνία που έγινε με τους οικοπεδούχους και εκείνη με τους εδώ εκπροσώπους της σήμερα προηγουμένως και έξω απ το γραφείο μου όπως και τα δύο συμβαλλόμενα μέρη μου δήλωσαν και έτσι ο αγοραστής δεν έχει πια καμιά υποχρέωση από την αιτία αυτή στην πωλήτρια εργολάβο κοινοπραξία». Ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι «και η ίδια Συμβολαιογράφος δε γνώριζε και δεν μπορούσε να βεβαιώσει το χρόνο καταβολής του τιμήματος και απλά επανέλαβε στο συμβόλαιο της την στερεότυπη διατύπωση που υπάρχει στα σχέδια συμβολαίων που είναι αποθηκευμένα στον υπολογιστή της συμβολαιογράφου, επί των οποίων κάθε φορά δακτυλογραφείται το συμβόλαιο», είναι έωλος και ως εκ τούτου απορριπτέος, λαμβανομένου δε υπόψη του γεγονότος ότι της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου προηγείται η ανάγνωση του στους συμβαλλομένους και η **απόλυτη συμφωνία** των συμβαλλομένων μερών με το περιεχόμενό του. Χαρακτηριστικά στην τελευταία σελίδα του οριστικού συμβολαίου αναφέρεται ρητά ότι «το συμβόλαιο διαβάστηκε στους συμβαλλομένους, όπως αυτοί παρίστανται και εκπροσωπούνται, οι οποίοι, το άκουσαν, το βεβαίωσαν, συμφώνησαν στο περιεχόμενό του και το υπέγραψαν, αυτοί και οι δικηγόροι τους».

Επειδή, επιπρόσθετα, δεν ευσταθούν οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι οι καταβολές ποσού 120.000 ευρώ στους λογαριασμούς των αντισυμβαλλομένων στις/2006 και/2006 δεν πραγματοποιήθηκαν, λέγοντας ότι σε κανένα απαντητικό έγγραφο των τραπεζών δεν αναφέρονται οι φερόμενες καταβολές. Προς αντίκρουση του παραπάνω ισχυρισμού ο έλεγχος αντιτείνει στη σελ.13 της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου ότι οι παραπάνω καταβολές είναι καταχωρημένες στα βιβλία της πωλήτριας κοινοπραξίας «.....», συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος. Τα δε στοιχεία που προέκυψαν αναφορικά με τις ως άνω καταβολές προήλθαν από την με αρ./2011 Πληροφοριακή

Έκθεση Εισοδήματος Ν.2238/1994' απόσπασμα της οποίας παρατίθεται στις σελ.3 και 4 της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου. Στην ως άνω έκθεση αναφέρεται σχετικά με τα ανευρεθέντα καταβληθέντα ποσά ύψους 120.000 ευρώ:

Προκειμένου να διερευνηθούν τα πραγματικά καταβληθέντα ποσά ως τίμημα των αγοραπωλησιών το ΣΔΟΕ προέβη στην άρση του Τραπεζικού απορρήτου των τραπεζικών λογαριασμών της κατασκευάστριας «.» καθώς και όλων των μελών της, διότι όπως είχε διαπιστωθεί αποδέκτες χρηματικών ποσών για τις πωλούμενες κατοικίες ήταν και τα φυσικά πρόσωπα που συμμετείχαν σ αυτή σε προσωπικούς τους τραπεζικούς λογαριασμούς. Από το σύνολο της έρευνας διαπιστώθηκε ότι ο αγοραστής της κατοικίας με στοιχείο κατέβαλε είτε σε λογαριασμούς της Κοινοπραξίας, είτε σε προσωπικούς λογαριασμούς των μελών που συμμετέχουν σ αυτή τα ακόλουθα ποσά :

Αριθμός λογαριασμού	Πιστωτι κό ίδρυμα	Ημ/μηνία	Ποσό (€)	Αιτιολογία	Σύμφωνα με τις έγγραφες εξηγήσεις μελών της Κ/Ξ
....		08/08/2006	20.000,00	Εντολή από	«.»
.....		07/08/2006	100.000,00	Κατάθεση Επιταγής άλλης τράπεζας	«....»
ΣΥΝΟΛΟ:			120.000,00		

Τα παραπάνω ποσά καταβλήθηκαν στην κατασκευάστρια εταιρία σε διαφορετικές ημερομηνίες από την ημερομηνία σύνταξης του με αρ...../.....2007 συμβολαίου, χωρίς να γίνεται καμία αναφορά για το ποσό αυτό ως προκαταβολή.

Από τα παραπάνω λοιπόν συνάγεται αβίαστα ότι πέραν του ποσού που αναγράφεται στο οριστικό συμβόλαιο και καταβλήθηκε σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα τη μέρα του συμβολαίου, καταβλήθηκε επιπρόσθετα σε δύο δόσεις και το ποσό των 120.000 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα στρέφεται μεν κατά των προσβαλλόμενων πράξεων, των εκθέσεων ελέγχου και εν γένει των ενεργειών του ελέγχου, όμως δεν αναφέρει ξεκάθαρα ποιο είναι κατά τη δική της θέση το ύψος του πραγματικά καταβληθέντος τιμήματος, ούτε εξηγεί, πολλώ δε μάλλον αποδεικνύει, τον τρόπο καταβολής αυτού στο αντισυμβαλλόμενο μέρος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 17 Ν.2238/94 και το με αρ.πρωτ. 1087028/1837/30-9-2003 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας εισοδήματος σχετικά με το τεκμήριο αγοράς εξοχικής κατοικίας στην Ελλάδα από αλλοδαπό κάτοικο εξωτερικού, μεταξύ των ποσών που

λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της συνολικής δαπάνης απόκτησης περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται και τα ποσά που καταβάλλονται για: «Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών. Εξαιρείται η δαπάνη για την αγορά από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, καθώς και η ανέγερση από αυτόν οικοδομής, ως πρώτης κατοικίας, εφόσον η επιφάνεια 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. Επίσης, εξαιρείται η δαπάνη για ανέγερση οικοδομής από επιχείρηση που αναλαμβάνει κατά κύριο επάγγελμα την ανέγερση οικοδομών.» Επομένως, το ποσό της δαπάνης που καταβάλει ο ελεγχόμενος για την αγορά ακινήτου δεν αποτελεί τεκμήριο, εφόσον είναι η πρώτη κατοικία και δεν υπερβαίνει τα 120 τ.μ., καθώς ο φορολογικός νόμος δεν κάνει καμία απολύτως διάκριση ως προς τους μόνιμους κατοίκους εξωτερικού. Συνεπώς αποτελεί τεκμήριο η δαπάνη που καταβλήθηκε και αντιστοιχεί στην επιφάνεια που υπερβαίνει τα 120 τ.μ. Ακολούθως, ο έλεγχος προσδιόρισε ως τεκμήριο απόκτησης από το ποσό της συνολικής δαπάνης αγοράς του ακινήτου ήτοι το ποσό των 241.255,72€ (καταβληθέν τίμημα βάσει ελέγχου 228.305,97€, ΦΜΑ 10.030,73€, Συμβ/κά 1.364,58€, έξοδα δικηγόρων 1.554,44€), μόνο το ποσό που αντιστοιχεί στην επιφάνεια πάνω από τα 120 τ.μ, δηλ. στα 19,62 τ.μ, το οποίο ανέρχεται σε 33.902,29 €. Κατόπιν των παραπάνω και τον προσδιορισμό από τον έλεγχο του πραγματικού κόστους απόκτησης του ακινήτου σε τουλάχιστον 241.255,72€, του τεκμηρίου απόκτησης του περιουσιακού στοιχείου σε 33.902,29 €, **προέκυψε** προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων 33.902,29€, η οποία αποτελεί και το φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης για το οικονομικό έτος 2008. Συνεπώς, **ορθώς, πλήρως αιτιολογημένα και σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις** ο έλεγχος προσδιόρισε ως τεκμήριο απόκτησης από το ποσό της συνολικής δαπάνης αγοράς του ακινήτου μόνο το ποσό που αντιστοιχεί στην επιφάνεια πάνω από τα 120 τ.μ, **δηλ. στα 19,62 τ.μ, το οποίο ανέρχεται σε 33.902,29€.**

Επειδή εξάλλου, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ επί του κρίσιμου ζητήματος, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, και, εφόσον κάτοικος εξωτερικού (ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του) υπέχει, κατά τις κείμενες διατάξεις, υποχρέωση υποβολής δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος και συνεπώς είναι φορολογικό υποκείμενο στην Ελλάδα κατά το ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), εφαρμόζονται και ως προς αυτόν οι διατάξεις των άρθρων 10 και επομ. του Κ.Φ.Ε., που θεσπίζουν τεκμήρια απόκτησης εισοδήματος με βάση δαπάνες διαβίωσης, οι οποίες, άλλωστε, για την εφαρμογή τους δε θέτουν ως προϋπόθεση την απόκτηση εισοδήματος στην Ελλάδα από κάποια πηγή. Αντίθετα, ενόψει της πρόβλεψης της παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., σε περίπτωση που δεν δηλώνεται εισόδημα από συγκεκριμένη πηγή, η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη σε κάθε περίπτωση λογίζεται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, με συνέπεια, σε περίπτωση πραγματοποίησης δαπανών διαβίωσης από

αλλοδαπό με μόνιμη (φορολογική) κατοικία στο εξωτερικό, να καλύπτεται η προϋπόθεση που τάσσει το άρθρο 2 παρ.1 του Κ.Φ.Ε προκειμένου αυτός να θεωρηθεί υποκείμενο του φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα. Η δε υπαγωγή του στις διατάξεις των άρθρων 10 επομ. του Κ.Φ.Ε. αποτελεί συνταγματικώς ανεκτό τρόπο προσδιορισμού της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητάς του, δεδομένου ότι τόσο η βάση του τεκμηρίου (διάθεση του αναγκαίου για την πραγματοποίηση της δαπάνης εισοδήματος), όσο και το συμπέρασμά του (ύπαρξη αντίστοιχου εισοδήματος που διατέθηκε για τη δαπάνη) να συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας και είναι μαχητό (ΣτΕ 2504/1991 επταμ, 2919/1999 επταμ, 1576/2002 επτ., 1340/2003, 1742/2013). Άλλωστε, όταν θέλησε ο νομοθέτης να μην εφαρμοσθεί ως τεκμήριο εισοδήματος μόνιμων κατοίκων εξωτερικού η δαπάνη που προκύπτει από την αγορά εκ μέρους τους σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσεως, κυριότητας ή κατοχής τους, προέβλεψε τούτο ρητώς (προσέθεσε την ως άνω ρύθμιση με το άρθρο 26 παρ.3 του ν. 3427/2005 - Α'312 ως περίπτωση ιγ στο άρθρο 18 του Κ. Φ.Ε.), ενώ, εξάλλου, με το άρθρο 21 παρ.3 περ. α του ν. 3943/2011 (Α'66), για πρώτη φορά προβλέφθηκε ότι φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην αλλοδαπή απαλλάσσεται από τη δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.

Επομένως, κατά τις ισχύουσες τον κρίσιμο χρόνο διατάξεις των άρθρων 10 επ. του Κ.Φ.Ε., τα χρηματικά ποσά που διατίθενται στην Ελλάδα για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, από φυσικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην αλλοδαπή, θεωρούνται ως εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, εκτός εάν αυτό, ως έχον το βάρος αποδείξεως, επικαλεσθεί και αποδείξει ότι η διαφορά μεταξύ των χρηματικών αυτών ποσών που διέθεσε για την πραγματοποίηση της δαπάνης και του εισοδήματος που δήλωσε με την υποβαλλόμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καλύπτεται με κάποιον από τους αναφερόμενους στο άρθρο 19 παρ. 1 του ίδιου νόμου τρόπους. Μεταξύ των τρόπων αυτών περιλαμβάνεται η επίκληση εισοδήματος που αυτός απέκτησε στην αλλοδαπή, το οποίο απαλλάσσεται νομίμως από το φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα, ως υποκείμενο σε φόρο στον τόπο αποκτήσεώς του δυνάμει ειδικών διατάξεων (πρβλ ν.δ. 4386/1964 Α'192, περί κυρώσεως της συμβάσεως μεταξύ της Ελλάδος και Γαλλίας για την αποφυγή διπλής φορολογίας), καθώς και η εισαγωγή του αντίστοιχου ποσού συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος (πρβλ ΣτΕ 1747/1991 επταμ.), **ενόψει του ότι οι ειδικές αυτές διατάξεις έχουν τεθεί όχι μόνο προς αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος αυτού, αλλά και προκειμένου να αποτραπεί η μεταφορά και επένδυση κεφαλαίου, του οποίου δεν μπορεί να αποδειχθεί η πηγή προελεύσεως (πρβλ. άρθρο 23 παρ.1 της συμβάσεως), διασφαλίζοντας, ενόψει και της υποχρεώσεως που υπέχει διεθνώς η Ελλάδα να συμβάλει στην καταπολέμηση της διεθνούς φοροδιαφυγής, ότι το ποσό αυτό που καλύπτει την πραγματοποιηθείσα στην Ελλάδα δαπάνη έχει εισαχθεί στην Ελλάδα με νόμιμο τρόπο.**

Εν προκειμένω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται παντελώς αβάσιμος, καθώς, όπως προκύπτει και από την συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, ενώ οι διατάξεις του άρθρου 19, παράγραφος 2 του Νόμου 2238/1994 ορίζουν ότι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αφορούν εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος και η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για την προέλευση των χρημάτων που καταβλήθηκαν ως τίμημα.

Επειδή το ποσό των 7.668,04 ευρώ που αφορά καταβολές που πραγματοποίησε η κοινοπραξία για λογαριασμό της προσφεύγουσας αποτελεί τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, είτε ως αγορά κινητών πραγμάτων αξίας πάνω από 5.000,00 € (κωδ. 723 - 724) είτε ως αγορά ακινήτων (κωδ. 735 – 736), συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα αθροίζεται στο τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή ορθώς προσδιορίστηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου υποβολής ανακριβούς δήλωσης στοιχείων ακινήτων, αντίθετα με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη δεν αναγράφει σε ποια τροποποιητική δήλωση Ε9 αναφέρεται, διότι ρητά αναφέρεται τόσο στην προσβαλλόμενη πράξη όσο και στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου ότι επιβλήθηκε το παραπάνω πρόστιμο ποσού 300 ευρώ, διότι ο υπόχρεος το έτος 2008 υπέβαλε ανακριβή τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) για τα ακίνητα που κατείχε την 01/01/2008, με την οποία δηλώθηκε η απόκτηση της κατοικίας στη θέση του Δ.Δ, χωρίς ωστόσο να δηλωθεί το ποσοστό εξ αδιαιρέτου επί του αγροτεμαχίου.

Επειδή, ο ΚΦΕ προβλέπει, στα άρθρα 61-63, την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στο δε άρθρο 66, το φορολογικό έλεγχο. Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 66, όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η/-2015 εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε κατόπιν νέων στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της με το με αριθ. πρωτοκόλλου/-2015 πληροφοριακό δελτίο της ειδικής γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. με το οποίο διαβιβάστηκε η με αριθμό υπόθεσης

...../2011 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος του Ν.2238/94 που αφορά την προσφεύγουσα.

Επειδή η με ΑΦΜ πωλήτρια του εν λόγω ακινήτου υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Δ.Ο.Υ. βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 61 του Ν.4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών και συγκεκριμένα για το οικονομικό έτος 2008 την με αριθμό δήλωσης/2017 στις/2017. Η ως άνω κοινοπραξία δήλωσε το σύνολο της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που της καταλογίστηκε βάσει της από/2016 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., που εκδόθηκε λαμβάνοντας υπόψη την από/2016 έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε....., στην οποία αναφέρεται και η αγοροπωλησία που διενεργήθηκε μεταξύ της και της προσφεύγουσας (σελ. 117-118 της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε.).

Επειδή και κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από-2016 και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Φόρος Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2008.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008	€
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	4.440,94
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (120%)	5.329,13
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	9.770,07

2. Προστιμο άρθρου 4 του ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007:

Ποσό Προστίμου: 300,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.