



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/02/2017

Αριθμός απόφασης:385

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
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 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

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

ε. 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».

στ. 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».

ζ. 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 Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. 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».

θ. 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.».

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

ια. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της....., κατά της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., της οποίας 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 εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων της το σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

✓ Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 14.893,02€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 17.871,62€, ήτοι συνολικό ποσό **32.764,64€**, για τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009), λόγω διαπίστωσης, κατόπιν ελέγχου, καταβολής μεγαλύτερης δαπάνης για την αγορά ακινήτου, από αυτή που δηλώθηκε στη φορολογική δήλωση (στον κωδικό 736 του εντύπου Ε1).

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε βάσει της από**Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος**, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ.σε εκτέλεση της υπ' αρ.εντολής του Προϊσταμένου της.

Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ..... **πληροφοριακού δελτίου του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης (αρ. υπόθεσης.....)**, που εστάλη στην ανωτέρω φορολογική αρχή, ενημερώνοντάς την ότι, στο πλαίσιο διενεργηθέντος (διασταυρωτικού) ελέγχου στην....., 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.

Με το υπ' αρ.συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσ/νίκηςπροέβησαν στην αγορά μεζονέτας, αποτελούμενης από α)υπόγειο χώρο εμβαδού 45,22 τ.μ., ισόγειο χώρο εμβαδού 49,76 τ.μ. και α' όροφο εμβαδού 45,22 τ.μ. στο ανωτέρω αγροτεμάχιο, κατά ποσοστό 100%, η προσφεύγουσα κατ' επικαρπία και οκατά ψιλή κυριότητα, με συμφωνηθέν συνολικό τίμημα 101.504,72€.

Ύστερα από έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της κοινοπραξίας και των μελών της προέκυψε η καταβολή για την αγορά του ανωτέρω ακινήτου πραγματικού τιμήματος τουλάχιστον 241.540,72 €, δη του δηλωθέντος τιμήματος εκ 101.540,72€ πλέον προκαταβολής 140.000,00 € που κατατέθηκε σε τραπεζικούς λογαριασμούς της κοινοπραξίας ή των μελών της κατά το έτος 2007.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος υπολόγισε την τεκμαρτή δαπάνη για την αγορά ακινήτου σε 251.065,28 € (πραγματικό τίμημα αγοράς ακινήτου 241.540,72 + φόρος μεταβίβασης ακινήτου 8.796,93 € + δικηγορική αμοιβή 727,63 €) αντί του δηλωθέντος (στους κωδικούς 736 και 735 του

έντυπου Ε1 της επικαρπώτριας και του ψιλού κυρίου) ποσού 111.029,28 €, επιμερίζοντας το ανωτέρω ποσό αναλογικά στην προσφεύγουσα (επικαρπώτρια) και τον(ψιλό κύριο) ως εξής:

- $251.065,28 \text{ €} \times 60 \% = 150.639,17 \text{ ευρώ}$ για τον ψιλό κύριο
- $251.065,28 \text{ €} \times 40 \% = 100.426,11 \text{ ευρώ}$ για την επικαρπώτρια (53 ετών κατά το έτος 2008), αντί του ποσού των 44.411,71 € βάσει δήλωσης.

Κατόπιν τούτου, στο εισόδημα της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008) προστέθηκε διαφορά τεκμαρτής δαπάνης εκ 38.397,58 € ($100.426,11 - 62.028,53$).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, **προβάλλοντας ως λόγο** ότι το ποσό των 140.000,00€ που προκαταβλήθηκε στο έτος 2007 για την αγορά του ακινήτου αποτελεί τεκμήριο του έτους 2007 (οικ.έτους 2008) κι όχι του έτους σύνταξης του συμβολαίου, 2008 (οικ.έτους 2009), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,17 και 19 του ν.2238/94 και της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ 1 περ.γ' του ν.2238/94: «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 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, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν.2238/94: «. 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».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ'αριθμ.πρωτ.1096602/1899/Α0012/16.10.1996 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, σαν ποσό τεκμαρτής δαπάνης, προκειμένου για αγορά ακινήτου, με βάση οριστικό συμβόλαιο, θα λαμβάνεται η

αντικειμενική αξία του ακινήτου, εφόσον βέβαια αυτή είναι μεγαλύτερη της αξίας που αναγράφεται στο συμβόλαιο. Στο ποσό αυτής της αξίας θα προστεθούν και τα λοιπά έξοδα που κατέβαλε ο φορολογούμενος λόγω της αγοράς, δη φόρος μεταβίβασης ακινήτου, συμβολαιογραφικά έξοδα κτλ. Σε περίπτωση, που ορισμένο ποσό από την παραπάνω δαπάνη αγοράς του ακινήτου καταβληθεί ως προκαταβολή κατά το χρόνο σύνταξης του προσυμφώνου και το υπόλοιπο με την σύνταξη του οριστικού συμβολαίου τότε ως δαπάνη κάθε έτους λαμβάνεται η δαπάνη που καταβάλλεται στο έτος αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1207/09-10-1991, σε αγορά ακινήτου σαν κρίσιμος χρόνος κατά τον οποίο θα υπολογισθεί το ποσό της τεκμαρτής δαπάνης είναι κατ'αρχήν ο χρόνος σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης 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, εφόσον τα παραστατικά εξόφλησης επιδειχτούν στον φορολογικό έλεγχο προς απόδειξη του αληθούς της συναλλαγής, διαφορετικά ολόκληρη η αξία αγοράς θεωρείται σαν ποσό δαπάνης του έτους σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης

Επειδή, στην συγκεκριμένη περίπτωση:

- Από έλεγχο που διενεργήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς της κατασκευάστριας κοινοπραξίαςκαι τα μέλη της διαπιστώθηκε ότι ποσό **140.000,00 ευρώ** που κατατέθηκε το **έτος 2007** σε αυτούς αφορά το υπό κρίση ακίνητο.
- Στο υπ'αρ.συμβόλαιο της συμβολαιογράφουαγοράς του παραπάνω ακινήτου αναγράφεται ότι καταβλήθηκε ως τίμημα το ποσό των **101.504,72 €**.
- Συνολικά η τεκμαρτή δαπάνη βάσει δήλωσης ανήλθε σε ποσό **111.029,28 €** (δηλωθέν τίμημα 101.504,72 + φόρος μεταβίβασης ακινήτου 8.796,93 + δικηγορική αμοιβή 727,63)
- Στην με αριθμό καταχώρισηςδήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 2008) η προσφεύγουσα δήλωσε ως δαπάνη για την αγορά της επικαρπίας του υπό κρίση ακινήτου, συγκεκριμένα στον κωδικό 736 του εντύπου Ε1, το ποσό των **44.411,71 €** (111.029,28 X 40%)
- Βάσει ελέγχου, το ποσό που έπρεπε να δηλώσει στον κωδικό 736 του εντύπου Ε1, ήταν **100.426,11 €** (δηλωθέν τίμημα 101.540,72 + προκαταβολή 140.000,00 + φόρος μεταβίβασης ακινήτου 8.796,93 + δικηγορική αμοιβή 727,63 = 251.065,28 € X 40% = 100.426,11€).

Επειδή, εκ παραδρομής και αναριθμητισμού φέρεται ο έλεγχος να υπολόγισε δηλωθέν τίμημα ύψους 101.540,72 €, αντί του ορθού (βάσει του συμβολαίου αγοράς) ποσού 101.504,72 €, με συνέπεια το ποσό της τεκμαρτής δαπάνης να διαμορφωθεί σε 251.065,28 €, αντί του ορθού 251.029,28 €.

Επειδή, από το ως άνω ποσό των **251.029,28 € α)** το ποσό των **140.000,00 €**, που αφορά σε **προκαταβολή χρηματικού ποσού** που αποδεδειγμένα από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της κατασκευάστριας κοινοπραξίας και των μελών της **κατατέθηκε** σε αυτούς **κατά το έτος 2007** (συγκεκριμένα διαπιστώθηκαν δύο καταθέσεις των 20.000,00 € και 120.000,00€ στις 15/10/2007 και 21/11/2007 αντίστοιχα, στην τράπεζα EUROBANK) **θεωρείται τεκμαρτή δαπάνη του οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007)**, με κρίσιμο χρόνο τον πραγματικό χρόνο καταβολής, ήτοι το έτος 2007 (οικ. έτος 2008) **β)** το υπόλοιπο ποσό των **111.029,28 €**, που αντιστοιχεί στο **δηλωθέν τίμημα, τον φόρο μεταβίβασης ακινήτου και τα συμβολαιογραφικά έξοδα**, συνιστά τεκμαρτή δαπάνη πραγματοποιηθείσα κατά το χρόνο σύνταξης του υπ'αρ.συμβολαίου αγοράς του υπό κρίση ακινήτου, δη κατά το **έτος 2008 (οικονομικό έτος 2009)**.

Ως εκ τούτου, το ποσό που έπρεπε να δηλωθεί από την προσφεύγουσα στον **κωδικό 736** του εντύπου Ε1 της **δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008)**, επαναπροσδιορίζεται, με την παρούσα απόφαση σε **44.411,71 €** (101.504,72 + 8.796,93 + 727,63 δικηγορική αμοιβή = 111.029,28 € X 40% = 44.411,71 €), δη το ποσό που πράγματι δηλώθηκε από την προσφεύγουσα. Περαιτέρω, ποσό **56.000,00 €**, που της αναλογεί από την προκαταβολή των 140.000,00 € (140.000 x 40%) όφειλε να δηλωθεί στον κωδικό **736** του εντύπου Ε1 της **δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007)**.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το ποσό των 140.000,00€ που προκαταβλήθηκε στο έτος 2007 για την αγορά του ακινήτου αποτελεί τεκμήριο (γι αυτήν ως επικαρπώτρια και για τον ψιλό κύριο) του έτους 2007 (οικ. έτους 2008) κρίνεται βάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου**ενδικοφανούς προσφυγής** τηςκαι την **ακύρωση της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού.....**, καθότι το ποσό των **56.000,00€**, δεν αποτελεί τεκμαρτή δαπάνη (αγοράς ακινήτου) των άρθρων 17 περ. γ' και 19 του Ν. 2239/1994 του οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008), αλλά του **οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007)**.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008)

Ως προς υπ' αρ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Κύριος Φόρος	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	0,00
Σύνολο Φόρου	0,00

Ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. να προβεί σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.**

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

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.