



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 14/11/2016

Αριθμός απόφασης:1370

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με **ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ.** κατά της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

4. Την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2006 - 31/12/2006) κύριος φόρος ποσού 19.992,42€, πλέον πρόσθετος φόρος 23.990,91€, ήτοι συνολικό ποσό **43.983,33€**, για μη δήλωση δαπάνης αγοράς ακινήτου στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ.έτους 2007 (χρήση 2006).

Συγκεκριμένα σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος κατόπιν του υπ.αριθμ.ΔΕΛΕΞ2012 εγγράφου της Γ.Γ.Δ.Ε και διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων αγόρασε με το υπ'αριθμ./2006 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης την ψιλή κυριότητα ενός διαμερίσματος στον δεύτερο όροφο οικοδομής με προσόψεις στις οδούς και στο Δήμο Θεσσαλονίκης,εμβαδού 180,60 τ.μ. μικτού. Με το ίδιο συμβόλαιο, οι γονείς του προσφεύγοντα, και αγόρασαν την επικαρπία του διαμερίσματος αυτού κατά ποσοστό 50%, εξ' αδιαιρέτου ο καθένας από αυτούς.

Το αναγραφόμενο τίμημα στο συμβόλαιο, ανέρχεται σε 328.838,44€(ίσο με την αντικειμενική αξία του ακινήτου)εκ του οποίου ποσό 189.383,39 € αντιστοιχεί στην αξία της ψιλής κυριότητας. Όπως ρητώς αναγράφεται στο συμβόλαιο από το ποσό αυτό, τα 39.383,39€ καταβλήθηκαν κατά την σύνταξή του τοις μετρητοίς, ενώ το υπόλοιπο του τιμήματος, ήτοι 150.000,00€, θα εξοφλούνταν μέσω ισόποσου δανείου της Τράπεζας, εντός 3 μηνών από την σύνταξη του συμβολαίου. Στην 22/09/2006, συντάχθηκε η υπ' αριθ./22-09-2006 εξοφλητική πράξη του τιμήματος αυτού. Όπως προκύπτει και από την από 13/06/2007 βεβαίωση της Τράπεζας στις 18/08/2006, καταρτίστηκε σύμβαση δανείου, ποσού 150.000,00€ μεταξύ του προσφεύγοντος και της Τράπεζας, και το χρονικό διάστημα 20.09.2006-31.12.2006 καταβλήθηκαν από τον ελεγχόμενο, τόκοι ύψους 1.796,69€.

Το αναγραφόμενο τίμημα στο υπ' αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας, για την αγορά της αξίας της επικαρπίας (που κατονόμαζε φυσικά πρόσωπα που δεν δήλωσαν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους δαπάνη αγοράς ακινήτου, ενώ κατέβαλλαν το διάστημα 01/01/2006-31/12/2009 Φ.Μ.Α.) του ακινήτου

που αγοράστηκε από τους γονείς του προσφεύγοντα αντιστοιχεί ποσό 139.455,05€ εκ του συμφωνηθέντος τιμήματος, το οποίο καταβλήθηκε εξ' ολοκλήρου τοις μετρητοίς, κατά την σύνταξη του συμβολαίου.

Από τον προσφεύγοντα και τους γονείς του, υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κοινή δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, με δηλωθείσα αξία 328.838,44€(189.383,39+139.455,05), βάσει της οποίας καταβλήθηκε φόρος ύψους 35.878,44€. Επομένως, δεν ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα το δικαίωμα απαλλαγής από την καταβολή του φόρου, λόγω αγοράς α' κατοικίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 1078/1980 (ΦΕΚ 238 Α').

Οι γονείς του προσφεύγοντα, και, υπέβαλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ.έτους 2007 στην οποία δήλωσαν τα παρακάτω ποσά σχετικά με την αγορά του ως άνω ακινήτου.

ΚΩΔ. 735 (ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΟΥ)	292.058,27
ΚΩΔ. 736 (ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΥΖΥΓΟΥ)	78.591,54
ΚΩΔ 727 (ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ)	1.796,69
ΚΩΔ 781 (ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ	150.000,00

Στην ουσία δηλαδή, ο πατέρας του προσφεύγοντα, δήλωσε λανθασμένα στην δική του μερίδα, την δαπάνη αγοράς του γιου του, το δάνειο που έλαβε ο γιος του από την Τράπεζα, καθώς και τους τόκους που πλήρωσε για την αποπληρωμή του δανείου μέσα στο οικ.έτος 2007 (χρήση 2006).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

1.Αντισυνταγματικότητα των διατάξεων των άρθρων 15 και 16 παρ.5 του Ν.2961/01 κατά το μέρος που αφορούν τον υπολογισμό της αξίας της επικαρπίας και της ψιλής κυριότητας αντίστοιχα.

- η αξία της επικαρπίας υπολογίζεται πλασματικά-τεκμαρτά, καθώς τούτη εξαρτάται απολύτως από την ηλικία του επικαρπωτή ενώ η αξία της ψιλής κυριότητας προκύπτει από την αφαίρεση της αξίας της επικαρπίας από την αξία της πλήρους κυριότητας.
- Με αυτόν τον τρόπο φορολόγησης παραβιάζεται η αρχή της ισότητας μεταξύ των πολιτών βασιζόμενος σε ένα εγγενές στοιχείο της προσωπικότητας του ιδίου και των γονέων του.

2.Παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της επιείκειας και της χρηστής διοίκησης, διότι το ποσό των 64.168,56€, (214.168,56-150.000), που προέκυψε ως διαφορά τεκμαρτής δαπάνης καταβλήθηκε εξ' ολοκλήρου από τους γονείς του προσφεύγοντα και ως εκ τούτου έπρεπε να φορολογηθεί σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν.2961/2001 κι όχι ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα.

Ως προς τους παραπάνω προβαλλόμενους λόγους της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, Επικαρπία σύμφωνα με το άρθρο 1142 του Α.Κ., είναι η προσωπική δουλεία, ο δικαιούχος της οποίας έχει την εξουσία για πλήρη χρήση και κάρπωση ξένου πράγματος, χωρίς να θίγει την ουσία του ενώ Ψιλή Κυριότητα είναι το εμπράγματο δικαίωμα που απομένει όταν η πλήρης κυριότητα έχει στερηθεί (αποψιλωθεί) του εμπράγματος δικαιώματος της επικαρπίας, δηλ. της χρήσης και κάρπωσης του πράγματος και συνεπώς έχει περιορισθεί μόνο στην εξουσία διάθεσής του.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν.2961/2001: 1.Σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα υπόκειται αμέσως σε φόρο η επικαρπία, με την επιφύλαξη της φορολογίας της ψιλής κυριότητας, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 16. Με την επικαρπία, για την επιβολή του φόρου, εξομοιώνεται η

χρήση και η οίκηση, όχι όμως και η χρήση από κοινού με τον κύριο ή η συνοίκηση με αυτόν. 2. Σε διαδοχική επικαρπία κάθε δικαιούχος αυτής υπόκειται σε φόρο, κατά το χρόνο που η επικαρπία περιέρχεται σε αυτόν. 3. Η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης του επικαρπωτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Σε περίπτωση που η επικαρπία, είτε με παραίτηση είτε με σύμβαση, περιέρχεται στον ψιλό κύριο, που έχει υπαχθεί σε φόρο για την ψιλή κυριότητα, επιβάλλεται φόρος στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτήν του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά τη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας. Σε μεταβίβαση για αόριστο χρόνο με χαριστική αιτία ή αιτία θανάτου του δικαιώματος ενάσκησης της επικαρπίας σε άλλο πρόσωπο εκτός του ψιλού κυρίου, η αξία αυτής προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης με βάση την ηλικία του επικαρπωτή. 4. Σε ισόβια ή αόριστου χρόνου επικαρπία λαμβάνεται ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή, Σε διαδοχική ισόβια επικαρπία, το κατά τα ανωτέρω ποσοστό ορίζεται το οποίο ορίζεται ανάλογα με την ηλικία κάθε επικαρπωτή, κατά το χρόνο που περιέρχεται σε αυτόν η επικαρπία. 5) 6. Σε επικαρπία που συνιστάται αδιαίρετα υπέρ πολλών προσώπων και εξαρτάται από τη ζωή αυτών, το κατά την παράγραφο 3 ποσοστό ορίζεται ανάλογα με την ηλικία του νεότερου, όταν η επικαρπία παύει με το θάνατο και του τελευταίου των προσώπων, και του μεγαλύτερου, όταν η επικαρπία παύσει με το θάνατο οποιουδήποτε από αυτούς.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 16 του Ν.2961/2001:..... 5. Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υπόκειται σε φόρο στις εξής περιπτώσεις: α) Όταν ο κληρονόμος, στον οποίο περιέρχεται η ψιλή κυριότητα, έχει ήδη την επικαρπία με ιδιαίτερο τίτλο. β) Όταν περιέλθει σε άλλο κληρονόμο ή κληροδόχο, κατόπιν αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας από εκείνον που έχει με ιδιαίτερο τίτλο την επικαρπία. γ) Όταν μεταβιβασθεί από τον ψιλό κύριο με αντάλλαγμα. Ως μεταβίβαση με αντάλλαγμα νοείται και η διανομή της ψιλής κυριότητας, με την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 3 και 4. δ) Όταν ο ψιλός κύριος αποκτήσει την ενάσκηση του δικαιώματος της επικαρπίας. ε) Όταν ο ψιλός κύριος, με δήλωση που θα υποβάλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οποτεδήποτε, ζητήσει την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας. Στην περίπτωση αυτή χρόνος φορολόγησης είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. Αν το αίτημα για την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας υποβάλλεται με την εμπρόθεσμη δήλωση, χρόνος φορολογίας είναι ο οριζόμενος στα άρθρα 6, 7 και 8.

Επειδή, ως άτυπες δωρεές χαρακτηρίζονται εκείνες ,που σύμφωνα με την διάταξη της περ.β΄ της παραγράφου 1 της ενότητας Α΄ του άρθρου 34 του Ν.2961/01 προέρχονται από «.....από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 86 του ν.2961/2001, σε περίπτωση που δεν έχει καταρτιστεί συμβολαιογραφική πράξη για τη γονική παροχή χρηματικού ποσού, η δήλωση υποβάλλεται από τον δωρεοδόχο (τέκνο), μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία παράδοσης του χρηματικού ποσού στον δωρεοδόχο. Για την έναρξη και τη λήξη της προθεσμίας αυτής, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 241-246 του ΑΚ.

Επειδή, εν προκειμένω οι γονείς του προσφεύγοντα **δεν υπέβαλλαν δήλωση γονικής παροχής** του

χρηματικού ποσού των 64.168,56€ (212.371,87 + 1.796,69 – 150.000,00), αλλά ούτε και ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση δωρεάς του εν λόγω χρηματικού ποσού, εντός εξαμήνου από την λήψη του χρηματικού ποσού.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν.2961/01: Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων απέκτησε το εν λόγω ακίνητο με επαχθή αιτία (με αντάλλαγμα, τίμημα) **κι όχι με χαριστική αιτία (δωρεά, γονική παροχή)** και συνεπώς για τον υπολογισμό του φόρου δεν ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 2961 αλλά οι διατάξεις του Ν.1521/1950 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το Ν.1587/1950 περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων (Φ.Μ.Α.).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 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:.....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 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.1 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 ελευθερίων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 4 του Ν.2238/94: Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4.

Επειδή, σύμφωνα δε, με το υπ' αρ. 1120739/2286/A0012/13.01.2006 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, **για το ενήλικο τέκνο, η απόκτηση ψιλής κυριότητας ακινήτου, αποτελεί τεκμήριο για αυτό**, σύμφωνα με την περιπτ. γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., **ανεξάρτητα αν είναι προστατευόμενο μέλος ή όχι και έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος**, σύμφωνα με την §1 του άρθρου 61 του Κ.Φ.Ε.(Σχετ. και το υπ' αρ. 1035689/775/A0012/20.10.1996 έγγραφο).(βλ.Φ.Ε. Φυσικών και νομικών προσώπων σελ.846 έκδ.2009 Σταματόπουλος Δημ.- Καραβοκύρης Αντ.)

Επειδή, ως τεκμήριο αγοράς ακινήτου, λογίζεται πέρα από την δηλωθείσα αξία αγοράς του ακινήτου, ο φόρος μεταβίβασης του ακινήτου και τα συμβολαιογραφικά έξοδα. Το σύνολο των εξόδων αυτών ανήλθε στο ποσό των 39.916,36(35.878,80 φόρος μεταβίβασης+4.037,56 συμβολαιογραφικά έξοδα). Το ποσό αυτό, επιμερίστηκε αναλόγως με το ποσό που πληρώθηκε από τον καθένα δηλ. στον προσφεύγοντα ποσό 22.988,48€(57,59%), στον πατέρα του ποσό 8.463,94€(21,20%) και στην μητέρα τουποσό 8.463,94€(21,20%).

Επειδή ο γενικός κανόνας της ισότητας ενώπιον του νόμου του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, εφαρμοζόμενος στο αντικείμενο της φορολογίας, συνεπάγεται για το νομοθέτη την υποχρέωση να χειρίζεται κατά τρόπο ομοιόμορφο τις όμοιες από πλευράς φοροδοτικής ικανότητας περιπτώσεις, δηλαδή την ίση μεταχείριση των φορολογουμένων που τελούν υπό τις αυτές συνθήκες. Σύμφωνα με τη νομολογία οι Έλληνες δεν παύουν να είναι ίσοι ενώπιον του νόμου αν συνεισφέρουν «ανίσως αλλά αναλόγως των δυνάμεών τους» στα δημόσια βάρη. Αρκεί η επιβολή της φορολογίας να γίνεται κατά κατηγορίες προσώπων ή πραγμάτων και βάσει αντικειμενικών κριτηρίων, όπως επίσης η κατάταξη των φορολογουμένων ανάλογα των δυνάμεών τους να γίνεται βάσει σταθερών τεκμηρίων (Θεόδωρος Φορτσάκης – Κατερίνα Σαββαΐδου, ,φορολογικό δίκαιο σελ 72,73). Επίσης, η φοροδοτική ικανότητα, η οποία εκφράζει με αντικειμενικό τρόπο την οικονομική δυνατότητα των υπόχρεων, προκύπτει από την απόκτηση εισοδήματος ή περιουσίας, από την ανάπτυξη συναλλακτικής δραστηριότητας ή από την πραγματοποίηση δαπανών. Η δαπάνη μπορεί να αποτελέσει ένδειξη της οικονομικής και συνακόλουθα της φοροδοτικής ικανότητας του ατόμου και επομένως μπορεί να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, ως τεκμήριο απόκτησης εισοδήματος ορισμένου ύψους. (Φορολογικό δίκαιο- Φορτσάκης – Σαββαΐδου, σελ 76)

Ακολουθώντας, προς αντιμετώπιση ή περιορισμό της φοροδιαφυγής, που αποτελεί αναντίρρητο σκοπό δημοσίου συμφέροντος, η φορολογική νομοθεσία, όταν ο πραγματικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος είναι ανέφικτος ή αλυσιτελής, προβλέπει το τεκμαρτό προσδιορισμό βάσει ενδείξεων, δηλαδή στοιχείων από τα οποία εμμέσως προκύπτει ένα ποσό που λαμβάνεται ως βάση επιβολής του φόρου. Έτσι προβλέπεται ο τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος βάσει των δαπανών διαβίωσης του φορολογουμένου .

Τέλος, όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία, το σύστημα τεκμαρτού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών προσώπων, το οποίο θεσπίσθηκε με τις διατάξεις των άρθρων 15-19 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει και αποβλέπει στη σύλληψη φορολογητέας ύλης που διαφεύγει το φόρο, στηρίζεται σε τεκμήρια των οποίων η βάση και τα συμπεράσματα ανταποκρίνονται προς τα δεδομένα της κοινής πείρας, εξ απόψεως ιδίως του ύψους των τεκμαιρομένων δαπανών και του ποσοστού συμμετοχής τους στον οικογενειακό προϋπολογισμό και, επομένως, είναι σύστημα ανεκτό από το Σύνταγμα προς εξακρίβωση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων. Διότι επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στο νομοθέτη προς επιλογή του καταλλήλου φορολογικού συστήματος για την εξακρίβωση της φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων και την επιβάρυνση αυτών αναλόγως των δυνάμεών τους. Συνεπώς, ο

προσδιορισμός αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, δεν αντίκεινται στις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 του Συντάγματος, διότι μ' αυτόν δεν επιβάλλεται υποχρέωση καταβολής φόρου επί πλασματικού εισοδήματος, αλλά καθιερώνεται ειδική μέθοδος εξευρέσεως του πραγματικού εισοδήματος των φορολογουμένων (ΣτΕ 4340/1983 Ολομ., 1296/1991, 3201/1996, 2612/1997).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

-Πρόκειται για αντικειμενικό τρόπο υπολογισμού της αξίας της ψιλής κυριότητας και της επικαρπίας βάσει των διατάξεων της φορολογίας κεφαλαίου(N.2961/01).

-Ο προσφεύγων σύμφωνα με το υπ'αριθμ.10706 συμβόλαιο αγοραπωλησίας για την αγορά της ψιλής κυριότητας του ακινήτου κατέβαλλε με μετρητά το ποσό των 39.383,39 € και για τα υπόλοιπα 150.000,00 πήρε δάνειο(γεγονός πραγματικό).

-Δεν υποβλήθηκε δήλωση γονικής παροχής του χρηματικού ποσού των 64.168,56€ (διαφορά τεκμαρτής δαπάνης) από τους γονείς του προσφεύγοντα, αλλά ούτε και ο ίδιος δήλωσε μέσα στην προθεσμία εξαμήνου την εν λόγω δωρεά χρηματικού ποσού.

Συνεπώς ορθά και νόμιμα το ποσό των 64.168,56 €, λογίστηκε ως φορολογητέο εισόδημα βάσει των διατάξεων των άρθρων 16,17,19 και 48 του Ν.2238/94 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι παραβιάστηκαν οι αρχές της ισότητας, της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας και της επιείκειας προβάλλονται αλυσιτελώς και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου προσδιορισμού Φ.Ε., της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του,ΑΦΜ. ως προς την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε. της Δ.Ο.Υ.

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2007 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2006-31/12/2006)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων		64.168,56	64.168,56
	Της συζύγου			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό		19.992,42	19.992,42
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			23.990,91	23.990,91
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Διαφορά συμψηφισμού				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		43.983,33	43.983,33
	για επιστροφή			

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α8
α.α.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).