



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Καλλιθέα 20/09/2016

Αριθμός απόφασης:3171

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - 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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας,, ΑΦΜ, κατοίκου Αθηνών, επί της οδού με αριθμ....., κατά της υπ'αριθμ.....**Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου του, οικ. έτους 2003, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ'αριθμ.....**Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου του, οικ. έτους 2003, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23/02/2016 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος(ν.4174/2013 & ν.2238/1994), των ελεγκτών του,
6. Τις απόψεις του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης .

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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' αριθμ.....**Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του οικονομικού έτους 2003 καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 8.077,13 €, πλέον 9.692,56 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό **17.769,69 €**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στην από 23/02/2016 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος(ν.4174/2013 & ν.2238/1994), των ελεγκτών του ,

Συγκεκριμένα κατόπιν της από 11-02-2015 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος επί της Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. /2013 δικογραφίας, διενεργήθηκε έρευνα για την διαπίστωση διαφορών μεταξύ του ύψους τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων εισοδημάτων φυσικών προσώπων . Εν συνεχεία εκδόθηκε η με αριθμ. ΑΒΜ Ε.Ο.Ε.Σ.Σ. /2015 παραγγελία για τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (Ν.2523/1997, Ν. 3691/2008) η οποία παραδόθηκε την 11-02-2015 συνοδευόμενη από κλειστό φάκελο που περιείχε οπτικό δίσκο (CD) με τα τραπεζικά δεδομένα της προσφεύγουσας. Κατόπιν αυτών εκδόθηκε η υπ'αριθμ..... /03-03-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του και διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα για τα οικονομικά έτη 2001-2013 βάσει του οποίου για την υπό κρίση περίπτωση, διαπιστώθηκε ανακρίβεια της υπ'αριθμ.....υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ.έτους 2003 και συγκεκριμένα :

1)Με το υπ'αριθμ..... συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου Αθηνώνη προσφεύγουσα προέβη στην αγορά : α)διαμερίσματος τρίτου ορόφου συνολικής επιφάνειας 115 τ.μ. στο οποίο ανήκει ανοιχτός χώρος στάθμευσης αυτοκινήτου 14 τ.μ. β)χώρου στάθμευσης αυτοκινήτου υπογείου 13 τ.μ. και γ)υπόγειας αποθήκης 7 τ.μ. συνολικού τιμήματος 181.995,00 ευρώ. Σύμφωνα με το ανωτέρω συμβόλαιο δεν ήταν υπόχρεη σε καταβολή φόρου για ποσό 138.200,00 ευρώ λόγω αγοράς πρώτης κατοικίας (ν. 1078/80 και ν.2892/2001). Για το υπόλοιπο ποσό της αξίας των μεταβιβαζομένων οριζόντιων ιδιοκτησιών ύψους 43.795,00 ευρώ καταβλήθηκε Φ.Μ.Α. συνολικού ποσού 4.862,72 ευρώ και επιπλέον καταβλήθηκε δικηγορική αμοιβή 1.135,05 (σχετικό το υπ'αριθμ...../26-03-2002 γραμμάτιο προείσπραξης του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών) και δικαιώματα υπέρ της συμβολαιογράφου 2.587,23 ευρώ. Στη εν λόγω δήλωση φορολογίας εισοδήματος η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε στον κωδικό 735 κανένα ποσό για την δαπάνη αγοράς ακινήτου. Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 17 περ.(γ) του ν.2238/1994 και της ΠΟΛ 1207/1991, ο έλεγχος προσδιόρισε ότι η προσφεύγουσα όφειλε να συμπληρώσει στο κωδικό 735 της δήλωσης το ποσό των **21.175,55 ευρώ**.

2) Η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στον κωδικό 659 «εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο» το ποσό των 3.779,53 ευρώ. Το ποσό αυτό προέρχεται από αποδόσεις τόκων καταθέσεων τραπεζικών λογαριασμών, επενδυτικών προϊόντων, γeros και υπεραξία από εξαγορά αμοιβαίων κεφαλαίων επί τραπεζικών προϊόντων στα οποία συμμετείχε μαζί με τους γονείς της, πλην όμως όπως η ίδια η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε και ο έλεγχος αποδέχθηκε, ότι η προσφεύγουσα δεν ήταν ο πραγματικός δικαιούχος των επενδύσεων κεφαλαίων και ως εκ τούτου ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν της αναλογούσε εισόδημα από τις αποδόσεις αυτών. Κατόπιν αυτών ο έλεγχος δεν κάνει δεκτό το ποσό των **3.779,53 ευρώ** ως εισόδημα της προσφεύγουσας.

3) Η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στον κωδικό 067 του πίνακα 8 «δαπάνη για αγορά Η/Υ εκπαιδευτικού λογισμικού και για πρόσβαση στο διαδίκτυο» του εντύπου Ε1 της δήλωσης, ποσό 2.075,38 €. Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της οικείας έκθεσης ελέγχου δεν προσκομίστηκε το νόμιμο φορολογικό στοιχείο που δικαιολογεί την εν λόγω δαπάνη. Ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό το ποσό των **2.075,38 €** ως ποσό δαπάνης που αφαιρείται από το συνολικό δηλωθέν εισόδημα.

4) Η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στον κωδικό 795 του πίνακα 6 του εντύπου Ε1 της δήλωσης «αριθμός στοιχείων που προσδιορίζουν την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης (μόνο αριθμητικά)» τον αριθμό 2 αντί του ορθού 5 καθόσον τα στοιχεία που εμφανίζονται συμπληρωμένα στον πίνακα 6 είναι 5 και όχι 2.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 και 17 του ν.2238/1994 προέκυψε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ποσού **21.080,92 ευρώ**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή να επανεξετασθεί και να ακυρωθεί η υπ' αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για το οικ. έτος 2003, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2003. Η εντολή ελέγχου (η οποία εξεδόθη κατόπιν της υπ' αριθμ..... /2015 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος) στην οποία βασίστηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του στις 03.03.2015 και επιδόθηκε σε αυτή στις 27.04.2015, ήτοι περίπου δεκαπέντε μήνες μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.
- Παράβαση της αρχής της νομιμότητας. Η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποταγή της Διοίκησης στο σύνολο των κανόνων δικαίου οι οποίοι διέπουν την οργάνωση, τη λειτουργία και γενικά τη δράση της. Στην προκειμένη περίπτωση παραβιάστηκε ο ν.2238/1994 που προβλέπει την δεκαετή παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.
- Παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου και της αρχής της καλής λειτουργίας της Διοίκησης.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1207/1991 εάν αγορασθεί πρώτη κατοικία μέχρι 120 τ.μ. δεν απαιτείται η δικαιολόγηση του ποσού αγοράς ή του κόστους ανέγερσης. Ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει το εμβαδό της κατοικίας έλαβε υπόψη και την επιφάνεια βοηθητικών χώρων που βρίσκονται ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου σε

λειτουργική ενότητα με αυτή. Πλήν όμως ο ανοιχτός χώρος στάθμευσης αυτοκινήτου, ο χώρος στάθμευσης αυτοκινήτου του υπογείου και η υπόγεια αποθήκη δεν είναι χώροι που χρησιμοποιούνται από αυτή για την ικανοποίηση των στεγαστικών αναγκών της α' κατοικίας της και άρα δεν νοείται να προσauξάνουν την ετήσια τεκμαρτή της δαπάνη. (Προς επίρρωση αυτών επικαλείται την 3178/2010 απόφαση του ΣΤΕ).

- Οι δικηγορικές αμοιβές και τα δικαιώματα του συμβολαιογράφου δεν αναφέρεται στις διατάξεις του ν.2238/1994 ότι πρέπει να συνυπολογίζονται στον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος.
- Η υποχρέωση δήλωσης τόκων καταθέσεων τραπεζικών λογαριασμών από τους πραγματικούς δικαιούχους προκύπτει από το οικ.έτος 2013 και μετά, σύμφωνα με την Υ.Α. ΠΟΛ 1155/2013. Ως εκ τούτου ο έλεγχος έσφαλε και το εισόδημα που αφορά τόκους τραπεζικών καταθέσεων συνολικού ποσού 3.779,53 € πρέπει να γίνει δεκτό ως εισόδημα φορολογηθέν κατά ειδικό τρόπο.
- Ως προς την μη αφαίρεση από το συνολικό δηλωθέν εισόδημά της του ποσού της δαπάνης 2.075,38 ευρώ λόγω μη προσκόμισης του νόμιμου φορολογικού στοιχείου ισχυρίζεται ότι το ζητηθέν φορολογικό στοιχείο δεν βρισκόταν πια στην κατοχή της λόγω της μη υποχρέωσης τήρησης των τιμολογίων μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων.
- Η οικεία έκθεση ελέγχου στερείται αιτιολογίας καθόσον δεν περιλαμβάνει καμία απολύτως μνεία για το πώς και με ποια βάση (διάταξη νόμου, αλγεβρικές αθροίσεις) υπολογίσθηκε ο φόρος ανακρίβειας.

Επειδή στο άρθρο 72 §11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες 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 τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο τη πενταετίας.».

Επειδή στο άρθρο 84§4 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ, Α276) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ.ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου από 22.12.2006) του ως άνω νόμου αναφέρεται ότι:

«4. 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 φορολογούμενου 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.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται ότι:

«2. 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 φορολογούμενου 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 με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής

φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή στο άρθρο 22 του ν.4337/2015 ορίζεται:

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή εν προκειμένω περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου του, συμπληρωματικά στοιχεία όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 68 παρ.2 του ν.2238/1994 και συγκεκριμένα βάσει της υπ'αριθμ.Α.Β.Μ.Ε.Ο.Ε./2013 δικογραφίας, εκδόθηκε στις 11.02.2015 η με αριθμ.Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε.Σ.Σ./2015 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος για την διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (ν.2523/1997 και ν.3691/2008) η οποία παραδόθηκε στον Προϊστάμενο της εν λόγω ελεγκτικής αρχής στις 11-02-2015, συνοδευόμενη από κλειστό φάκελο που περιείχε οπτικό δίσκο (CD) με τα τραπεζικά δεδομένα της προσφεύγουσας και δυνάμει αυτού εκδόθηκε η υπ'αριθμ..... /03-03-2015 εντολή ελέγχου για τα οικονομικά έτη 2001-2013 προκειμένου να διαπιστωθεί ένα συντρέχουν οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 καθότι διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ των τραπεζικών καταθέσεων της προσφεύγουσας και των δηλωθέντων εισοδημάτων της.

Επειδή κατόπιν έκδοσης της ως άνω εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος και εκδόθηκε η με αριθμ.....Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του οικονομικού έτους 2003 η οποία επιδόθηκε στονκατόπιν της από 20-05-2015 εξουσιοδότησης για λογαριασμό της προσφεύγουσας, την **24.03.2016** ήτοι εντός του χρόνου που ορίζουν οι σχετικές προαναφερθείσες διατάξεις περί παραγραφής και παρατάσεων αυτής συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ.1 και 2 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«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 επαγγελμάτων 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.

Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δε 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 απόκτηση του στην αλλοδαπή.

.....
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.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τα άρθρα 16 και 17.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις δύο χιλιάδες εννιακόσια (2.900) ευρώ, το ποσό που πρέπει να εκπεσθεί αντί αυτών προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και των αποδειγμένων δαπανών διαβίωσης τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δύο χιλιάδων εννιακοσίων (2.900) ευρώ.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση αυτών των εσόδων τα μειώνει, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού...».

Επειδή στην παρ.(γ) του άρθρου 17 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

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. 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. Κατά την εφαρμογή των δύο προηγούμενων εδαφίων δεν θεωρείται ότι αποκτιέται πρώτη κατοικία αν ο υπόχρεος, ο άλλος σύζυγος και τα τέκνα που τους βαρύνουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή ισόβιας επικαρπίας ή οίκησης, εξ ολοκλήρου ή επί ιδανικού μεριδίου, σε άλλη οικία ή οικίες, εφόσον το άθροισμα της συνολικής επιφάνειας που τους αντιστοιχεί υπερβαίνει τα τριάντα πέντε (35) τετραγωνικά μέτρα προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και τα εβδομήντα (70) τετραγωνικά μέτρα προκειμένου για έγγαμο. Η επιφάνεια αυτή προσαυξάνεται κατά είκοσι (20) τ.μ. για καθένα τέκνο που βαρύνει τον υπόχρεο ή τον άλλο σύζυγο.».

Επειδή στην εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών 1089583/9.10.91, ΠΟΛ 1207/09-10-1991 μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«Η προκειμένη περίπτωση γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 5 Ν.Δ. 3323/1955 αναγράφει εξαίρεση από το τεκμήριο αγοράς ή ανέγερσης ακινήτου.

Είναι η περίπτωση αγοράς ή ανέγερσης πρώτης κατοικίας με όριο εμβαδού τα 120 τετραγωνικά μέτρα. Αν επομένως αγορασθεί ή ανεγερθεί πρώτη κατοικία μέχρι 120 μ.τ. δεν απαιτείται δικαιολόγηση του ποσού αγοράς ή του κόστους ανέγερσης. Αν η πρώτη κατοικία είναι εμβαδού πάνω από 120 μ² τότε πρέπει να δικαιολογηθεί μόνο το ποσό αγοράς ή το κόστος κατασκευής που αναλογεί για τα πέραν των 120 μέτρα τετραγωνικά. Για τον υπολογισμό του εμβαδού της πρώτης κατοικίας δεν θα ληφθεί υπόψη το εμβαδόν εξωστών ή μπαλκονιών ή το ποσοστό που ανήκει στην ιδιοκτησία αυτή σε κοινόχρηστους χώρους. Όσον αφορά το εμβαδόν τυχόν αποθήκης ή άλλων χώρων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της κατοικίας, λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του εμβαδού των 120 μ.τ.».

Επειδή στο με αρ. πρωτ 1010166/180/A0012/20.2.2006 έγγραφο του Τμήματος Α' της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Προσδιορισμός επιφάνειας πρώτης κατοικίας για την έκπτωση των τόκων στεγαστικού δανείου» αναφέρεται:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 1 του ν. 2753/1999 προστέθηκε τελευταίο εδάφιο στην υποπερίπτωση γγ' της περίπτωσης ε' της παρ. 1 του άρθρου 8 του ν. 2238/1994, με τις οποίες περιορίζεται η έκπτωση των τόκων δανείου για την απόκτηση πρώτης κατοικίας, σε επιφάνεια μέχρι τα 120 τ.μ. αυτής.
2. Όπως προκύπτει από την εισηγητική έκθεση της πιο πάνω διάταξης ο περιορισμός αυτός έγινε για την εναρμόνιση της διάταξης αυτής με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του ν. 2238/1994, που αφορούν την απαλλαγή από το τεκμήριο απόκτησης πρώτης κατοικίας μέχρι 120 τ.μ.
3. Ήδη, με τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 2 του ν. 3091/2002 οι πιο πάνω διατάξεις της περίπτωσης ε' παρ. 1 του άρθρου 8 του ν. 2238/1994 ισχύουν για δάνεια που συνάπτονται μέχρι 31.12.2002.
4. Εξάλλου με την 1089583/2131/A0012/ΠΟΛ.1207/9.10.1991 διαταγή μας, με την οποία ερμηνεύονται οι διατάξεις απαλλαγής από το τεκμήριο απόκτησης πρώτης κατοικίας μέχρι 120 τ.μ., έγινε δεκτό ότι, για τον υπολογισμό του εμβαδού της πρώτης κατοικίας, δεν θα ληφθεί υπόψη το εμβαδόν εξωστών ή μπαλκονιών ή το ποσοστό που ανήκει στην ιδιοκτησία αυτή σε κοινόχρηστους χώρους. Αντίθετα, όσον αφορά το εμβαδόν τυχόν αποθήκης ή άλλων χώρων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της κατοικίας, λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του εμβαδού των 120 τ.μ.
5. Κατ' ανάλογη εφαρμογή των ανωτέρω, με την 1032886/637/A0012/30.4.2002 διαταγή μας έγινε δεκτό ότι στην έννοια της επιφάνειας της πρώτης κατοικίας για την έκπτωση των τόκων στεγαστικού δανείου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του ν. 2238/1994 (κ.α. 071 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος), περιλαμβάνονται ακέραιες (χωρίς καμία μείωση) οι επιφάνειες των κυρίων χώρων και των βοηθητικών χώρων (αποθήκη, πάρκιν κλπ.) αυτής, χωρίς όμως να περιληφθούν οι επιφάνειες των εξωστών ή μπαλκονιών και τυχόν κοινοχρήστων χώρων (σχετ. και το αρ. 1039976/1169/A0012/14.6.2004 έγγραφο.)

6. Κατόπιν των ανωτέρω, στις οικίες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (οικ. έτος 2003, 2004 και 2005) εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των τόκων στεγαστικού δανείου για απόκτηση πρώτης

κατοικίας, θα πρέπει στον κωδ. 071 του πίνακα 7 να αναγραφεί η επιφάνεια κυρίων και βοηθητικών χώρων αυτής, στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και ο υπόγειος χώρος (αποθήκη, χώρος στάθμευσης κτλ.) που βρίσκεται στην ίδια οικοδομή και εξυπηρετεί τις ανάγκες της κατοικίας αυτής. ανεξάρτητα αν έχουν ληφθεί υπόψη στο συντελεστή δόμησης.».

Επειδή στο με αριθμ.πρωτ. 1112121/2200/A0012/07-12-2007 έγγραφο του Τμήματος Α' της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται:

« Σε απάντηση της από 20.11.2007 αίτησής σας, σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας πληροφορούμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με την 1089583/2131/A0012/ΠΟΛ.1207/9.10.1991 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών, για τον υπολογισμό του εμβαδού της πρώτης κατοικίας δεν θα ληφθεί υπόψη το εμβαδά εξωστών ή μπαλκονιών ή το ποσοστό που ανήκει στην ιδιοκτησία αυτή σε κοινόχρηστους χώρους. Αντίθετα, για τον υπολογισμό του εμβαδού των 120 τ.μ. στη συνολική επιφάνεια της πρώτης κατοικίας περιλαμβάνεται ακέραιη και η επιφάνεια των βοηθητικών χώρων που βρίσκονται σε λειτουργική ενότητα με αυτή (αποθήκη, χώρος στάθμευσης, λεβητοστάσιο, αποθήκη καυσίμων, κλιμακοστάσιο κ.λπ.), εφόσον οι χώροι αυτοί δεν είναι κοινόχρηστοι (σχετ. 1112799/1801/A0012/16.10.1998 και 1013711/237/A0012/19.2.1998 έγγραφα).

2. Στους κωδικούς 735 - 736 αναγράφεται η δαπάνη που αποτελεί τεκμήριο, συνεπώς θα αναγραφούν τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν για την αγορά της α' κατοικίας και που αντιστοιχούν στην πάνω από 120 τ. μ. επιφάνεια της κατοικίας.».

Επειδή εξάλλου και στο με αριθμ.πρωτ. 1063152/1190/A0012/24-06-2008 έγγραφο του Τμήματος Α' της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται:

1. Σύμφωνα με την υποπερίπτωση ββ' της περ. γ' του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Εξαιρείται από το τεκμήριο η δαπάνη για την αγορά ακινήτου από ενήλικο με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, καθώς και η ανέγερση από αυτόν οικοδομής, ως πρώτης κατοικίας, εφόσον η επιφάνεια της δεν υπερβαίνει τα 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) τ. μ..

2. Επίσης, σύμφωνα με την 1089583/2131/A0012/ ΠΟΛ. 1207/9.10.1991 διαταγή του υπουργείου Οικονομικών, για τον υπολογισμό του εμβαδού της πρώτης κατοικίας δεν θα ληφθεί υπόψη το εμβαδό εξωστών ή μπαλκονιών ή το ποσοστό που ανήκει στην ιδιοκτησία αυτή σε κοινόχρηστους χώρους. Αντίθετα, για τον υπολογισμό του εμβαδού των 120 τ.μ. στη συνολική επιφάνεια της πρώτης κατοικίας περιλαμβάνεται ακέραιη και η επιφάνεια των βοηθητικών χώρων που βρίσκονται σε λειτουργική ενότητα με αυτή (αποθήκη, χώρος στάθμευσης, λεβητοστάσιο, αποθήκη καυσίμων, κλιμακοστάσιο κ.λπ.), εφόσον ο χώροι αυτοί δεν είναι κοινόχρηστοι (σχετ. 1112799/1801/A0012/16.10.1998 και 1011593/238/

3.....

.....

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω, η οριζόντια ιδιοκτησία βοηθητικών χώρων, εφόσον αυτοί δεν είναι κοινόχρηστοι, συμπεριλαμβάνεται στα 120 τ.μ...».

Επειδή στο άρθρο 11 παρ.8 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1040/19-02-2001 στην οποία παραπέμπει η Α.Υ.Ο.ΠΟΛ 1022/11-02-2003 (Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους2003, καθώς και των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγραφών που υποβάλλονται με αυτήν) ορίζεται :

8. Για την απόδειξη της ετήσιας δαπάνης για ανέγερση οικοδομών ή αγορά ακινήτων:

γ) Σε περίπτωση αγοράς ακινήτου επικυρωμένα αντίγραφα των σχετικών συμβολαίων είτε βεβαίωση (ή περίληψη του οικείου συμβολαίου) του συμβολαιογράφου, στην οποία θα περιγράφεται αναλυτικά το ακίνητο, η επιφάνεια του, η τοποθεσία και τα όρια του, η αντικειμενική αξία και η αξία που δηλώνουν οι αντισυμβαλλόμενοι ότι συμφωνήθηκε, ο φόρος που καταβλήθηκε για τη μεταβίβαση αυτή, ο τρόπος καταβολής του τιμήματος, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, καθώς και τα λοιπά έξοδα και τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν.2238/1994 ρητά ορίζεται ότι ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογούμενου λογίζονται τα ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για αγορά ή χρηματοδοτική ή χρονομεριστική μίσθωση ακινήτων. Το εν λόγω επισημαίνεται στους φορολογούμενους με την έκδοση των γενικών οδηγιών για την συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων του Υπουργείου Οικονομικών όπου σε ότι αφορά την συμπλήρωση των κωδικών 735-736 του πίνακα 6 του εντύπου Ε1 στις οποίες αναφέρεται ότι: «... στα ποσά των κωδικών αυτών θα συμπεριληφθεί το άθροισμα του τιμήματος, του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, των συμβολαιογραφικών κτλ. εξόδων που καταβλήθηκαν...». (σχετ.ΣΤΕ 2408/2005).

Επειδή στο με αριθμ.πρωτ. 1088695/1720/A0012/08-10-2007 έγγραφο του Τμήματος Α' της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και την 1048923/790/A0012/ ΠΟΛ. 1113/16.4.1998 διαταγή, στην περίπτωση αγοράς ακινήτου, προκειμένου για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές που:

α) έχουν ενταχθεί στις περιοχές του αντικειμενικού σύστημα προσδιορισμού της αξίας ακινήτου, ως τίμημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ του ποσού που αναγράφεται ως τίμημα στο οικείο πωλητήριο συμβόλαιο και της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

β) δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το άθροισμα του τιμήματος που καθορίζεται στο οικείο πωλητήριο συμβόλαιο και της διαφοράς μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία βρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη Φορολογία

Μεταβίβασης Ακινήτων.

Στο παραπάνω ποσό που λαμβάνεται υπόψη κατά περίπτωση θα προστεθούν και τα ποσά που καταβλήθηκαν για Φ.Μ.Α., συμβολαιογραφικά και λοιπά έξοδα που καταβλήθηκαν για την αγορά του ακινήτου.».

Επειδή εν προκειμένω με το υπ'αριθμ..... συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου Αθηνώνη προσφεύγουσα προέβη στην αγορά ακινήτου για την οποία κατέβαλε :

Περιγραφή ακινήτου	επιφάνεια (τ.μ.)	ποσά δαπάνης απόκτησης σε €
		175.329,00
Διαμέρισμα στο οποίο αντιστοιχεί ανοιχτός χώρος στάθμευσης	115	1.848,00
υπόγειος χώρος στάθμευσης αυτοκινήτου	13	3.432,00
υπόγεια αποθήκη	7	1.386,00
Φόρος μεταβίβασης ακινήτου		4.862,72
Δικηγορική αμοιβή		1.135,05
Συμβολαιογραφικά έξοδα		2.587,23
	135	190.580,00

Επειδή όπως προκύπτει από το ανωτέρω συμβόλαιο η προσφεύγουσα δεν ήταν υπόχρεη για καταβολή φόρου μεταβίβασης για αξία ακινήτου 138.200 € σύμφωνα με τον ν.1078/80 και τον ν.1892/2001 λόγω αγοράς πρώτης κατοικίας.

Επειδή βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων και οδηγιών του Υπουργείου Οικονομικών, η προσφεύγουσα για την επιφάνεια που υπερβαίνει τα 120 τ.μ. όφειλε να συμπληρώσει στον κωδικό 735 του πίνακα 6 της δήλωσης Ε1 τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβλήθηκαν για την αγορά της α' κατοικίας και που αντιστοιχούν στην πάνω από 120 τ. μ. επιφάνεια της κατοικίας ήτοι το ποσό των **21.175,55 ευρώ** {190.580,00X(135τ.μ.-120τ.μ.)/135}. Επισημαίνεται ότι η επιφάνεια του ανοιχτού χώρου στάθμευσης που ανήκει στο διαμέρισμα δεν έχει προσμετρηθεί στον υπολογισμό των 120 τ.μ., ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή στο με αριθμ.πρωτ. 1105231/Δ12Α/22.7.2011 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται:

1.Με τα υπ' αριθ. 1025717/557/Α0012/6.5.1996, 1080362/1634/Α0012/3.6.1996, 1052802/895/Α0012/4.6.1999, 1075223/147Β/Α0012/7.8.2009 έγγραφά μας, έχει γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση τραπεζικού λογαριασμού κατάθεσης μετρητών σε ονόματα καταθετών περισσότερα του ενός, το ποσό των τόκων μετά την αφαίρεση του φόρου, καταρχήν μερίζεται ισομερώς μεταξύ των καταθετών και του κοινού λογαριασμού. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ έχει την εξελεγκτική εξουσία να ερευνά τα πραγματικά περιστατικά και να προσδιορίζει με άλλη βάση το ποσό των τόκων που αναλογεί σε κάθε συνδικαιούχο του κοινού λογαριασμού.

2. Επίσης με την υπ' αριθ. 109465/1132/80012/ΠΟΛ.1124/25.11.2004 διαταγή μας, έγινε δεκτό ότι σε περίπτωση κοινού λογαριασμού, το ποσό καταρχήν επιμερίζεται μεταξύ των συνδικαιούχων, ακόμη και των ανηλίκων, χωρίς να εξετάζεται αν υπάρχει θέμα γονικής παροχής ή δωρεάς.
3. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις υπ' αριθ. 1088561/1377/A0012/24.9.1999 και 1022721/29/A0012/12.3.2002 διαταγές, σε περίπτωση που από πρόσθετα στοιχεία που προσκομιστούν προκύπτει ότι το ποσό της κατάθεσης των συνδικαιούχων προέρχεται από εισοδήματα του ενός εξ' αυτών, τότε μπορεί να χρησιμοποιήσει το εισόδημα μόνο ο ίδιος.
4. Μετά από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, προκύπτει ότι ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της προέλευσης των κατατιθεμένων κεφαλαίων στην τράπεζα και ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία της αρμόδιας ΔΟΥ».

Επειδή στην παρ.18 της ΠΟΛ 1033/2013 αναφέρεται:

«Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.».

Επειδή στην παρ.3 της ΠΟΛ 1228/2014 αναφέρεται:

«3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013).».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στον κωδικό 659 «εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο» το ποσό των **3.779,53 €**. Το ποσό αυτό, όπως προκύπτει από τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις, προέρχεται από τους παρακάτω λογαριασμούς :

A/A	ΠΟΣΟ ΣΕ €	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ	ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΣΕ € ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΚΑΘΕ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟ
1	1.290,78	3	.....	.....	.....	430,26

2	34,66	3	.....	.....	.....	11,55
3	3.673,25	3	.....	.....	.....	1.224,42
4	1.306,41	3	.....	.....	.....	435,47
5	1.638,24	3	.....	.....	.....	546,08
6	188,35	3	.....	.....	.....	62,78
7	182,28	3	.....	.....	.....	60,76
8	1.245,76	3	.....	.....	.....	415,25
9	1.778,89	3	.....	.....	.....	592,96
						3.779,53

Επειδή η προσφεύγουσα για τους ανωτέρω λογαριασμούς, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου στην σελίδα 40, δήλωσε ότι ανήκουν αποκλειστικά και μόνο στους γονείς της. Το εν λόγω επιβεβαίωσε και ο πατέρας της προσφεύγουσαςμε υπεύθυνη δήλωσή του, που κατέθεσε η προσφεύγουσα, ως συνημμένο στο με αριθμ.....υπόμνημά της προς το(σχετ. η σελίδα 41 της οικείας έκθεσης ελέγχου). Ο έλεγχος κατόπιν των στοιχείων που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα, αποδέχθηκε τον ισχυρισμό της ότι πραγματικός δικαιούχος των κεφαλαίων που εμπεριέχονται σε αυτούς είναι ο πατέρας της. Ως εκ τούτου βάσει των πραγματικών περιστατικών το ανωτέρω ποσό των τόκων δεν αναλογεί στην προσφεύγουσα αλλά στον πραγματικό δικαιούχο των επενδυσόμενων κεφαλαίων, τον πατέρα της και δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό των εισοδημάτων της, όπως αυτά ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2238/1994 καθότι δεν αποτελούν πραγματικά της εισοδήματα.

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 8 του ν.2238/1994 ορίζεται :

«1. Από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου αφαιρούνται, κατά περίπτωση, τα ποσά των πιο κάτω δαπανών:

α) Οι δαπάνες που αφορούν:

.....
δδ. Το ποσό που καταβάλλεται για την αγορά συσκευής ηλεκτρονικού υπολογιστή, των περιφερειακών συσκευών που αποτελούν ενιαίο σύνολο με αυτόν και για την αγορά εκπαιδευτικού λογισμικού, καθώς και για την πρόσβαση στο διαδίκτυο (INTERNET).

.....
Τα πιο πάνω δικαιολογητικά δεν συνυποβάλλονται με την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αλλά

φυλάσσονται από τον υπόχρεο, για την επίδειξή τους στην αρμόδια φορολογική αρχή, μέχρι να παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 84.».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στον κωδικό 067 του πίνακα 8 «δαπάνη για αγορά Η/Υ εκπαιδευτικού λογισμικού και για πρόσβαση στο διαδίκτυο» της δήλωσης Ε1, ποσό **2.075,38 €**. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε το σχετικό δικαιολογητικό, ενώ όφειλε, καθότι ισχυρίσθηκε ότι το ζητηθέν φορολογικό στοιχείο δεν βρισκόταν πια στην κατοχή της λόγω της μη υποχρέωσης τήρησης των τιμολογίων μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων. Όπως προαναφέρθηκε δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου στην προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα όφειλε στην διαφύλαξη και επίδειξη αυτού στην φορολογική αρχή προκειμένου η εν λόγω δαπάνη να αναγνωρισθεί ως εκπεστέα από το φορολογητέο εισόδημα.

Επειδή στην παρ.17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

« Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή στην παρ.1β του άρθρου 1 του ν.2523/1997 ορίζεται:

« Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.».

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 2 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.».

Επειδή εν προκειμένω διαπιστώθηκε ανακρίβεια της υπ'αριθμ.....υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως εκ τούτου ορθώς καταλογίσθηκαν οι πρόσθετοι φόροι σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν.2523/1997, οι οποίες αναγράφονται στην προσβαλλόμενη πράξη και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

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.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αρ. πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Οικ. έτος 2003

Διαφορά φόρου εισοδήματος	8.077,13€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	9.692,56€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.769,69€

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
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).

