



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 08/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2509

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2009 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 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 υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2009, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 7.7440,89 €, πλέον 8.929,07 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει των αποτελεσμάτων της από έκθεσης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των άρθρων 16 έως 19 Ν.2238/1994 περί τεκμηρίων δαπανών διαβίωσης & απόκτησης περιουσιακών στοιχείων) της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οποία προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος με την προστιθέμενη διαφορά τεκμαρτής δαπάνης άρθρων 16 έως και 19 ν. 2238/94.

Αφορμή για τη διενέργεια του ελέγχου στον προσφεύγοντα υπήρξε το με αριθμ. πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008, είχε δηλώσει ως δαπάνες για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων – ημίσεως ψιλής κυριότητας (κωδ. 735) ποσό 82.465,10 € αντί του πραγματικού τιμήματος του ημίσεως ψιλής κυριότητας, ποσού 325.000 €, όπως αυτό προσδιορίστηκε από τον από έλεγχο της Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα για τη διακρίβωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 17 και 19 του ν. 2238/94.

Ειδικότερα, με το με αριθμ. συμβόλαιο της συμβολαιογράφου μεταβιβάστηκε στον προσφεύγοντα ποσοστό 50% του δικαιώματος της ψιλής κυριότητας ακινήτου στη θέση «.....» κτηματικής περιφέρειας του Δήμου του Δημοτικού Διαμερίσματος, από τους α) και β).....

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

- Ολόκληρο το τίμημα προήλθε από δάνειο το οποίο έλαβαν από την τράπεζα με την επωνυμία και το οποίο κατέβαλαν αυθημερόν στους πωλητές. Περαιτέρω το έτος 2009 κατέβαλε για την τοκοχρεωλυτική δόση του ως άνω δανείου στην το ποσό των 13.941,57 € που αναλογούσε στο μερίδιό του. Ολόκληρο το ως άνω ποσό εκταμιεύθηκε από τον κοινό λογαριασμό που διατηρούσε με τα υπόλοιπα μέλη της οικογένειάς του, ήτοι τον πατέρα του, τη μητέρα του και την αδελφή του Ειδικότερα, ο ως άνω κοινός λογαριασμός με αριθμό χρονολογείται από το έτος 2004 καθώς ανοίχθηκε την στο υποκατάστημα της Παράλληλα, υπήρχε και έτερος κοινός λογαριασμός στον οποίο συμμετείχε με τα υπόλοιπα μέλη της οικογένειάς του με αριθμό , ο οποίος επίσης τηρούνταν το επίμαχο χρονικό διάστημα στο υποκατάστημα της παρουσιάζοντας υπόλοιπο την ποσό 138.540 δολάρια Η.Π.Α. Με βάση τα παραπάνω κάλυπτε ολόκληρη την ως άνω διαφορά τεκμηρίων η οποία του καταλογίστηκε καθώς η κατάθεση σε κοινό λογαριασμό από πατέρα σε τέκνο θεωρείται νομολογιακά ως άτυπη γονική παροχή άλλως και επικουρικά ως άτυπη δωρεά εν ζωή. Τις καταβολές στους ως άνω

κοινούς λογαριασμούς έκαναν εξαρχής οι γονείς τους και τους συμπεριέλαβαν σε αυτούς χωρίς αυτοί να έχουν συνεισφέρει κανένα ποσό και λόγω ηλικίας »

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των τριών πρώτων εδαφίων της παραγράφου γ' του άρθρου 17 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι:

« Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογούμενου, 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. 1249/82. 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 όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη η πράξη, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. απόφαση του μονομελούς Πρωτοδικείου, η οποία αφορά διαφορά αμοιβών του νόμιμα διορισμένου μεσίτη και των πωλητών, αλλά και από την με αριθμ. κατάθεση Αγωγή των αγοραστών, και κατά των πωλητών και

- Το πραγματικό τίμημα πώλησης του ανωτέρω ακινήτου ανέρχεται σε 1.300.000,00 ευρώ και όχι σε 300.000,00 ευρώ που δηλώθηκε με τη με αριθμ. δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου. Επομένως, η πραγματική αξία μεταβίβασης του δικαιώματος του ημίσεως της ψιλής κυριότητας του προσφεύγοντος ανέρχεται σε 325.000,00 €, όπως αυτή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., και όχι σε 75.000,00 € που δηλώθηκε στη δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου και που αναγράφεται στο με αριθμ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου

- Το πραγματικό τίμημα πώλησης 1.300.000,00 ευρώ του ανωτέρω ακινήτου καταβλήθηκε ως εξής :

- Στη χρήση 2007 ποσό 1.000.000,00 € κατατέθηκε την ημέρα σύνταξης του συμβολαίου και
- Στη χρήση 2008 ποσό 346.786,32 € (συμπεριλαμβανομένων τόκων και εξόδων) καταβλήθηκε στις 20/5/2008.

Από τα ανωτέρω ποσά αντιστοιχούν στον προσφεύγοντα για τη μεταβίβαση του ποσοστού 50% της ψιλής κυριότητας (ηλικία επικαρπωτή<50) :

Χρήσεις	
2007	2008
250.000,00 € (1.000.000,00 € X 25%)	86.696,58 € (346.786,32 € X 25%)

Επειδή βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων η δαπάνη για την αγορά του εν λόγω ακινήτου ανήλθε :

- **Για το οικον. έτος 2008** : στο ποσό των 257.465,10 € (250.000,00 πλέον 7.465,10 € - σύνολο αγοράς ακινήτου και αναλογικά έξοδα Φ.Μ.Α. και συμβολαιογράφου)
- **Για το οικον. έτος 2009** : στο ποσό των 86.696,58 €.

Επειδή στην υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2008, και συγκεκριμένα στον κωδικό 735 είχε δηλωθεί μόνο το ποσό των 82.465,10 €, αντί του ορθού ποσού 257.465,10 €, ενώ στην υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009, και συγκεκριμένα στον κωδικό 735 είχε δηλωθεί μόνο το ποσό των 16.249,43 €, που αφορά την αγορά κατά ποσοστό 100 % της ψιλής κυριότητας άλλου αγροτικού ακινήτου, αντί του ορθού ποσού 102.946,01 € (16.249,43 € πλέον 86.696,58 €) βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων.

Επειδή προκειμένω, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των άρθρων 16 έως 19 Ν.2238/1994 περί τεκμηρίων δαπανών διαβίωσης & απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. , ο προσφεύγων δεν αμφισβητεί την προσδιορισθείσα αξία του μεταβιβασθέντος ακινήτου, όπως αυτή καθορίστηκε με την υπ' αριθμ..... απόφαση του μονομελούς Πρωτοδικείου

Επειδή ο έλεγχος κατόπιν του με αριθμ. πρωτ. εγγράφου του προσφεύγοντος ως απάντηση στο με αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων και των με αριθμ. πρωτ. και επιστολών της δέχθηκε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι μαζί με τη μητέρα του και τη αδερφή του, έλαβαν με την υπ' αριθμ. σύμβαση στεγαστικού δανείου, δάνειο ύψους 1.300.000,00 € για την αγορά του εν λόγω ακινήτου. Εν συνεχεία, ο έλεγχος επιμέρισε το ανωτέρω ποσό του δανείου σύμφωνα με την μεταβιβαζόμενη αξία της επικαρπίας και της ψιλής κυριότητας ως εξής: 50% αυτού ήτοι 650.000,00 € στην και 25% αυτού ήτοι 325.000,00 € σε έκαστο εκ των και Επιπλέον επιμέρισε το ποσό εξόφλησης του δανείου για το έτος 2008 σύμφωνα με τα ποσοστά ενός εκάστου και στον προσφεύγοντα αντιστοιχεί το κάτωθι :

Αναλογία ποσού εξόφλησης δανείου (2008)	
Ποσό εξόφλησης δανείου για το έτος 2008 (25%)
54.038,73 €	13.509,68 €

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Ν 2238/94, ορίζεται ότι:
« Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της 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 παραγράφου 3 του άρθρου 48.»

Επειδή σύμφωνα με τις περιπτώσεις α' , β' , ε' , στ' και ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Ν 2238/94, ορίζεται ότι:

«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 περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι :

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

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

β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

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 αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.»

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος έλαβε υπόψη το ανωτέρω επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα δάνειο που έλαβε ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ. σύμβαση στεγαστικού δανείου, μαζί με τη μητέρα του και τη αδερφή του, για την αγορά του εν λόγω ακινήτου, καθόσον έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

Επειδή από τον έλεγχο προσδιορίστηκε ποσό τοκοχρεολυτικής απόσβεσης δανείων για το οικον. έτος 2009 ποσού 13.941,57 € (τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείου για το εν λόγω ακίνητο βάσει ελέγχου ποσού 13.509,68 € συν τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείου για άλλο αγροτικό ακίνητο βάσει δήλωσης ποσού 431,89 €.)

Επειδή εν συνεχεία ο έλεγχος ορθώς επαναπροσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για το οικον. έτος 2009 λαμβάνοντας υπόψη και προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων λόγω της απόκτησης του επίμαχου ακινήτου ποσού 34.268,22 €.

Επειδή εν προκειμένω, για το οικον. έτος 2009 ο έλεγχος έλαβε υπόψιν του το αναγραφόμενο από τον προσφεύγοντα στον κωδ. 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κτλ.» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ποσό 28.597,57 €.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται άτυπη γονική παροχή άλλως επικουρικά άτυπη δωρεά εν ζωή, πλην όμως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 19 του ν.2238/1994 λαμβάνονται υπόψιν τα ποσά της δωρεάς ή γονικής παροχής για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει να έχει υποβληθεί φορολογική δήλωση (δωρεάς ή γονικής παροχής) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτός.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ

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

Διαφορά φόρου	7.440,89 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	8.929,07 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.369,96 €

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).