



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 19/02/2019

Αριθμός απόφασης: 679

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του , ΑΦΜ , κατοίκου , κατά του με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 02/08/2018 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, της ΑΑΔΕ, οικονομικού έτους 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 02/08/2018 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, της ΑΑΔΕ, οικονομικού έτους 2008, του οποίου ζητείται η ολική ή μερική ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του , 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε την 31/10/2017 στη Δ.Ο.Υ. Χανίων χειρόγραφα και βάσει των διατάξεων του Ν 4446/2016 (Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016) την υπ' αριθμ. εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, στην οποία δήλωσε αγορά ακινήτου (ΚΩΔ. 735, πίνακας 5, εντύπου Ε1) ποσού 179.323,00 ευρώ, τεκμαρτή δαπάνη δεξαμενής κολύμβησης (πισίνα), (ΚΩΔ. 765, πίνακας 5, εντύπου Ε1) ποσού 11.600,00 και χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια κλπ (ΚΩΔ 781 πίνακας 6, εντύπου Ε1) ποσού 220.000 ευρώ. Κατά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης η Δ.Ο.Υ. από το ποσό ύψους 220.000 ευρώ που είχε αναγραφεί στο ΚΩΔ 781 του πίνακα 6 (πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία – ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη) έκανε δεκτό ποσό 120.000 ευρώ που αφορά δάνειο που έλαβε ο προσφεύγων βάσει της με αριθμό/2007 σύμβασης της με αποτέλεσμα να προκύψει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ύψους 73.213,76 ευρώ και ποσό πληρωμής 25.790,41 ευρώ.

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

Είναι υπήκοος και κάτοικος Νορβηγίας και κατά το έτος 2007 προέβη, δυνάμει του με αρ./2007 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου , σε αγορά ποσοστού 80% εξ' αδιαιρέτου ακινήτων, για χρήση εξοχικής κατοικίας, κατά παρέκκλιση άρθρων και οικοδομήσιμων κειμένων στην κτηματική περιφέρεια του χωριού , εντός οικισμού και ειδικότερα: α) ενός οικοπέδου εμβαδού 85,32τμ και β) ενός οικοπέδου 563,44τμ μετά των δύο διωρόφων κτιρίων και παλαιού κτίσματος καθώς και κολυμβητικής δεξαμενής όπως αυτά περιγράφονται στο άνω συμβόλαιο και για τα οποία υπεβλήθη η με αρ. πρ. και με αρ. δήλωσης/2015, υπήχθησαν οριστικά στο Ν. 4178/2013 και πληρώθηκε και το αναλογούν πρόστιμο.

Πριν την υπογραφή του συμβολαίου προέβη στην έκδοση ΑΦΜ στην Δ Ο Υ Χανίων. Για την αγορά του άνω περιγραφόμενου ακινήτου, κατέβαλλε τίμημα ποσού 160.000 (εκατόν εξήντα χιλιάδων ευρώ) και επιπλέον κατέβαλε ποσά που αφορούσαν τους φόρους και τα λοιπά έξοδα (φόρος μεταβίβασης, καταχώρηση στο αρμόδιο υποθηκοφυλακείο κλπ). Για την καταβολή του άνω ποσού προέβη, την 1^η Φεβρουαρίου 2007 σε μεταφορά από την Νορβηγική Τράπεζα (..... του ομίλου) ποσού ευρώ 220.000 σε λογαριασμό που άνοιξε σε Ελληνική Τράπεζα και συγκεκριμένα στον με αριθμό στην τέως και , ο οποίος πιστώθηκε, αφού μεταφέρθηκε το ποσό, την 5-2-2007.

Κατά την μεταφορά εκδόθηκε η με αριθμό/2007 βεβαίωση μεταφοράς ποσού στο εξωτερικό, της καθώς και η με ημερομηνία 5-2-2007 βεβαίωση της περί εισαγωγής συναλλάγματος από το εξωτερικό.

Εν συνεχεία, υπέβαλε φορολογική δήλωση στην αρμόδια Δ Ο Υ Χανίων προσκομίζοντας το συμβόλαιο αγοραπωλησίας καθώς και τις άνω αναφερθείσες βεβαιώσεις των τραπεζών. Κατ' εφαρμογή της κείμενης ελληνικής νομοθεσίας, δεν θα έπρεπε να εκκαθαριστεί ποσό φόρου.

Μολαταύτα, κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης εκκαθαρίστηκε φόρος 25.790,41 € που προέκυψε από διαφορά τεκμηρίων. Ουδόλως ελήφθησαν υπ' όψη από την φορολογική Αρχή τα άνω προσκομισθέντα έγγραφα με την αιτιολογία ότι είχε προσκομίσει αντίγραφο της βεβαίωσης περί εισαγωγής συναλλάγματος της και όχι το πρωτότυπο, το οποίο είχε εξ αρχής αναφέρει στους αρμόδιους υπαλλήλους της Δ Ο Υ Χανίων, ότι είχε απολέσει. Ήταν δε ιδιαιτέρως δύσκολη η εκ νέου έκδοση της βεβαίωσης από την καθώς, αφ' ενός το έγγραφο αυτό εκδίδεται άπαξ και αφετέρου επειδή πλέον, όταν το αναζήτησε, έχει συγχωνευτεί με την και δεν ήταν ευχερής η αναζήτηση εγγράφων της πρώην

Παρ' όλα αυτά, και ένεκα της σοβαρότητας της υπόθεσης, από τα αρχεία της του χορηγήθηκε αντίγραφο του αιτούμενου εγγράφου, το οποίο έφερε, για την γνησιότητά του λόγω της απώλειας του πρωτότυπου, δύο πρωτότυπες υπογραφές υπαλλήλων της (εκ των οποίων η κ. Α. Α.). Το έγγραφο αυτό υπάρχει στον φυσικό φάκελο της Δ.Ο.Υ. Χανίων. Για μια φορά ακόμη, το έγγραφο αυτό αγνοήθηκε πλήρως από τους αρμοδίους υπαλλήλους της Δ ΟΥ Χανίων, με αποτέλεσμα να εκδοθεί η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση του Συντάγματος και ειδικότερα του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου του αρθρ. 20 παρ. 2 καθώς και του αρθρ. 6 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας , καθώς ουδέποτε κλήθηκε να εκφράσει τις απόψεις του.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 5του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

5. Για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την 1.1.2014, ανεξάρτητα από τη χρήση, την περίοδο, τη φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση την οποία αφορούν, διενεργείται άμεσος προσδιορισμός του φόρου ή εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, κατά περίπτωση.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 1του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 § 1 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

1. «Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

Διοικητικός προσδιορισμός φόρου

1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 23§1 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

Επαρκής αιτιολογία

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 57 § 1 του Ν 4446 (ΦΕΚ Α 240 22.12.2016) "Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές. Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις", ορίζεται ότι:

1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις "30.9.2017" να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α` 170), καθώς

και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις "31.10.2017" .

- Η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.1 παρατάθηκε από τότε που έληξε (30.9.2016) μέχρι και τις 31.10.2017 με τη παρ.1 άρθρου 30 Ν.4474/2017,ΦΕΚ Α 80,όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο δέκατο τέταρτο Ν.4490/2017,ΦΕΚ Α150/11.10.2017.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 61 § 1 του Ν 4446 (ΦΕΚ Α 240 22.12.2016) "Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές. Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις" , ορίζεται ότι:

1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται.

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως "διορθωτική". Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-

Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ.Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ . Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι: «Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και , στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντάς την».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **17 παρ 1 του Ν 2238/94** όπως ίσχυε, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«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)... 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. 3 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 ... »

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου **19 του Ν 2238/94** όπως ίσχυε, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«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 επαγγελματιών 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) δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:

αα) που κατοικούν μόνιμως στο εξωτερικό....»

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 19 του Ν 2238/1994 για την αναγνώριση της εισαγωγής συναλλάγματος για κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης αγοράς ακινήτου στην Ελλάδα από αλλοδαπό ο μόνος περιορισμός που τίθεται είναι αυτή να δηλώθηκε με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή :

α) Με την 1005428/26/0012/ΠΟΛ 1020/16-01-1989 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ορίστηκε ως δικαιολογητικό για την απόδειξη της εισαγωγής συναλλάγματος, προκειμένου για την κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης, το πρωτότυπο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος της αρμόδιας τράπεζας μέσω της οποίας είχε εισαχθεί το συνάλλαγμα από το δικαιούχο.

β) Με την 1035772/676/A0012/ΠΟΛ 1130/17-04-2002 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών η μοναδική βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος έπαψε να αποτελεί το μοναδικό δικαιολογητικό απόδειξης εισαγωγής συναλλάγματος, για εισαγωγές που πραγματοποιούνται από 01/01/2002 και μετά.

γ) Με την Αριθ. 1035772/676/A0012 (ΦΕΚ Β΄ 540/1-5-2002) "Καθορισμός των αποδεικτικών εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό."

1. Για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ως αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό και συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το πρωτότυπο του, κατά περίπτωση, εκδιδόμενου από κάθε Τράπεζα παραστατικού, με την προϋπόθεση ότι περιέχει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου του εισαγόμενου χρηματικού ποσού, το ύψος του ποσού, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης.

Το παραστατικό αυτό δεν απαιτείται να είναι το ίδιο για όλα τα πιστωτικά ιδρύματα λόγω της πολυμορφίας των μηχανογραφικών εφαρμογών και του αυτοματισμού των συναλλαγών.

2. Οι μοναδικές βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος (Β.Α.Σ.), που αποτελούσαν μέχρι την 31.12.2001 το επίσημο δικαιολογητικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό, σε όσες περιπτώσεις εξακολουθούν να εκδίδονται, αποτελούν το νόμιμο παραστατικό.

δ) Με την Α.Υ.Ο. 1012349/291/A΄ 0012/ΠΟΛ.1022/11.2.2003 ΦΕΚ Β΄ 194/20.2.2003 "Δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2003, καθώς και των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτήν.

Άρθρο 3

7. Για την κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης των άρθρων 16 και 17 του ν. 2238/1994 με εισαγωγή συναλλάγματος από την αλλοδαπή, απαιτείται να συνυποβληθεί με τη δήλωση το πρωτότυπο αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό, που εκδίδεται από την Τράπεζα, στο οποίο περιέχεται το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου εισαγωγής χρηματικού ποσού, το ύψος του ποσού, το νόμισμα και η χώρα προέλευσης. Επίσης, απαιτείται η συνυποβολή μοναδικών βεβαιώσεων εισαγωγής συναλλάγματος στις περιπτώσεις που αυτές εξακολουθούν να εκδίδονται ως επίσημο δικαιολογητικό (1035772/676/A0012/ΠΟΛ.1130/17.4.2002 απόφαση Υπουργού Οικονομικών).

Επειδή, με το άρθρο 2§3 της ΠΟΛ. 1006/17-01-2017 (ΦΕΚ Β 43/17.1.2017) «Καθορισμός του τρόπου, της διαδικασίας υποβολής δηλώσεων και ρύθμιση λοιπών θεμάτων εφαρμογής των διατάξεων του Κεφαλαίου Α του Μέρους Πέμπτου «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. [4446/2016](#) (Α 240)», ορίζεται ότι:

Άρθρο 2

«1. Για τις δηλώσεις που αφορούν απόδοση φόρου εισοδήματος, και λοιπών φόρων, τελών, εισφορών, εκ των αναφερομένων στο Παράρτημα του ν. 4174/2013, εφαρμόζονται κατά περίπτωση οι διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται χειρόγραφα.

3. Κατά την υποβολή της αρχικής ή τροποποιητικής χειρόγραφης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. προσκομίζονται, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά από τα οποία προκύπτουν τα ποσά τα οποία δηλώνονται.

Όταν δεν είναι διαθέσιμα τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις εκάστοτε αποφάσεις για τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που εκδίδονται κατ'έτος από τη Φορολογική Διοίκηση, τα εισοδήματα που δηλώνονται αποδεικνύονται με κάθε διαθέσιμο πρόσφορο μέσο.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλε την **31/10/2017** στη Δ.Ο.Υ. Χανίων χειρόγραφα και βάσει των διατάξεων του Ν 4446/2016 (Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016) την υπ' αριθμ. εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, στην οποία δήλωσε αγορά ακινήτου (ΚΩΔ. 735, πίνακας 5, εντύπου Ε1) ποσού 179.323,00 ευρώ, τεκμαρτή δαπάνη δεξαμενής κολύμβησης (πισίνα), (ΚΩΔ. 765, πίνακας 5, εντύπου Ε1) ποσού 11.600,00 και χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια κλπ (ΚΩΔ 781 πίνακας 6, εντύπου Ε1) ποσού 220.000 ευρώ.

Επειδή κατά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης η Δ.Ο.Υ. από το ποσό ύψους 220.000 ευρώ που είχε αναγραφεί στο ΚΩΔ 781 του πίνακα 6 (πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία – ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη) έκανε δεκτό ποσό 120.000 ευρώ που αφορά δάνειο που έλαβε ο προσφεύγων βάσει της με αριθμό/2007 σύμβασης της

..... με αποτέλεσμα να προκύψει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ύψους 73.213,76 ευρώ.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι είχε προσκομίσει στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. αντίγραφο της βεβαίωσης περί εισαγωγής συναλλάγματος της Εμπορικής Τράπεζας και όχι το πρωτότυπο το οποίο, όπως είχε εξ αρχής αναφέρει στους αρμόδιους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Χανίων, είχε απολέσει. Ήταν δε ιδιαίτερως δύσκολη η εκ νέου έκδοση της βεβαίωσης από την καθώς, αφ' ενός το έγγραφο αυτό εκδίδεται άπαξ και αφετέρου επειδή πλέον, όταν το αναζήτησε, έχει συγχωνευτεί με την και δεν ήταν ευχερής η αναζήτηση εγγράφων της πρώην

Παρ' όλα αυτά, και ένεκα της σοβαρότητας της υπόθεσης, από τα αρχεία της του χορηγήθηκε αντίγραφο του αιτούμενου εγγράφου, το οποίο έφερε, για την γνησιότητά του λόγω της απώλειας του πρωτότυπου, δύο πρωτότυπες υπογραφές υπαλλήλων της (εκ των οποίων η κ. Α. Α.). Το έγγραφο αυτό υπάρχει στον φυσικό φάκελο της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 30/10/2018 εισήγηση της Δ.Ο.Υ. Χανίων επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για το ποσό ύψους 220.000€ αρχικά προσκομίστηκε απλό φωτοαντίγραφο τμήματος του από 05/02/2007 εντάλματος πληρωμής ποσού 220.000€. Μετά την ενημέρωση από την Δ.Ο.Υ. Χανίων ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτό το εν λόγω δικαιολογητικό προσκομίστηκε εκ νέου το άνω φωτοαντίγραφο τμήματος του εντάλματος με την σφραγίδα της Alpha Bank A.E. και δύο υπογραφές υπαλλήλων αυτής. Επιπλέον προσκομίστηκε βεβαίωση χορήγησης δανείου ποσού 120.000€, η υπ' αριθμ. σύμβαση στεγαστικού δανείου και αντίγραφο λογαριασμού. Από την Υπηρεσία έγινε δεκτό το ποσό των 120.000€, όχι όμως το ποσό των 220.000€, οπότε και εκδόθηκε το από 02/08/2018 εκκαθαριστικό σημείωμα με ποσό πληρωμής 25.790,41€ λόγω προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει τα κάτωθι δικαιολογητικά προκειμένου να αποδείξει την εισαγωγή συναλλάγματος ποσού 220.000,00€:

1) Πιστή μετάφραση επικυρωμένου αντίγραφου του εγγράφου της τράπεζας (μέλος της), από το οποίο προκύπτει ότι μεταφέρθηκε **την 05/02/2007 ποσό συναλλάγματος 220.000,00 ευρώ** στο λογαριασμό της τέως, με αποδέκτη τον προσφεύγοντα.

2) Αντίγραφο κίνησης του ως άνω λογαριασμού το οποίο φέρει πρωτότυπες υπογραφές υπαλλήλων της, από τον οποίο προκύπτει η πίστωση αυτού **με το ποσό των 220.000,00 ευρώ την 05/02/2007**.

3) Φωτοαντίγραφο εντάλματος πληρωμής Νο **της 05/02/2007** – πληρωμή εντολής εξωτερικού της Τράπεζας της Ελλάδος ΑΕ, το οποίο φέρει υπογραφές υπαλλήλων της σε φωτοτυπία, που αφορά εισαχθέν **έμβασμα ποσού 220.00,00 ευρώ**.

4) Αντίγραφο του με αρ. **/2007** συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου

Επειδή από τα ανωτέρω προσκομισθέντα έγγραφα προκύπτει η εισαγωγή συναλλάγματος ποσού 220.000,00 ευρώ από την τράπεζα (μέλος της), στη, με αποδέκτη τον προσφεύγοντα. Κατά συνέπεια οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται βάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ ΑΦΜ και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.