



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10-09-2024

Αριθμός απόφασης: 2511

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312362

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α'58),

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) (ΦΕΚ Β' 6009),

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. Τη με ημερομηνία **13/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατοίκου Αττικής επί της οδού, Τ.Κ., κατά της υπ'αριθμ. / **16-04-2024** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, για την οποία ζητείται η τροποποίηση.

6. Την από 20/05/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοπ. /16-04-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση, προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στο ποσό των 46.577,00€, με την προσθήκη στο δηλωθέν εισόδημά της (2.530,06), προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών, ύψους 44.046,94€, η οποία προέκυψε λόγω δαπάνης για την αγορά ακινήτου στην ημεδαπή, και καταλογίστηκε σε βάρος της, χρεωστικό ποσό φόρου 12.709,69€, έναντι αρχικού χρεωστικού 20.899,69€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 02-07-2016 υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η με αρ. αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, στην οποία καταχωρήθηκε μεταξύ άλλων στον κωδικό 735 (δαπάνη που καταβλήθηκε για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών κλπ) ποσό ύψους 55.000,00€ που αφορούσε δαπάνη αγοράς από την προσφεύγουσα ακινήτου στην οδό, ποσού 55.000,00€, δυνάμει του υπ' αριθμ. /8-6-2015 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 20.899,69€ (υπ' αριθμ. /26-02-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου).

Εν συνεχεία, στις 17-05-2019 η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθ. τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, στην οποία πρόσθεσε στον κωδικό 781 (Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματ. κεφαλ. αλλοδ. Δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, επίδομα αλλοδ., εφάπαξ ασφ. οργανισμών κλπ)) ποσό ύψους 62.500,00€ που αφορούσε το εισπραχθέν τίμημα από την πώληση ακινήτου ιδιοκτησίας κατά ποσοστό 50% πλήρους κυριότητας εξ αδιαιρέτου από κοινού με τη μητέρα της, στο Μόναχο της Γερμανίας, δυνάμει του υπ' αριθμ. /27.2.2015 συμβολαίου αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου

Για την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης η προσφεύγουσα προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού αντίγραφα των ανωτέρω συμβολαίων με τις επίσημες μεταφράσεις τους, καθώς και αντίγραφο κίνησης του τραπεζικού της λογαριασμού όπου κατατέθηκε το τίμημα πώλησης του ακινήτου της στη Γερμανία (κατά το ποσοστό ιδιοκτησίας της) και τα αντίστοιχα καταθετήρια/εμβάσματα από τον αλλοδαπό λογαριασμό στον ελληνικό λογαριασμό που τηρεί στην Τράπεζα Ωστόσο, δεν έγινε δεκτό από την ως άνω Δ.Ο.Υ. το δηλωθέν ποσό ύψους 62.500,00€ στον κωδικό 781, καθώς όπως προκύπτει από την από 20/05/2024 Έκθεση Απόψεων της Δ.Ο.Υ. επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, προκειμένου για το πωληθέν ακίνητο, δεν είχε δηλωθεί η αγορά του κατά το έτος 2002 ούτε από την ίδια ούτε από τη μητέρα της και μετά από έλεγχο της Δ.Ο.Υ. στον εν λόγω κωδικό της δήλωσης συμπεριλήφθη το ποσό των 19.500,00€ που αποτελεί το κέρδος από την πώληση του ως άνω ακινήτου. Αποτέλεσμα αυτού ήταν η προσφεύγουσα να φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ή τροποποιηθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη και πλημμελής εφαρμογή του νόμου, αφού, όπως υποστηρίζει, φορολογήθηκε με βάση το άρθρο 28 παρ.2 του Ν.2238/1994, ενώ δεν πληρούνται τα υποκειμενικά και αντικειμενικά κριτήρια της πρόθεσης κέρδους από την αγορά και πώληση του ακινήτου της στη Γερμανία και στη συνέχεια την αγορά του ακινήτου της στην Ελλάδα.
2. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας που έλαβε κατόπιν υποβολής του με κωδικό-16.4.2024 αιτήματός της.

Προς απόδειξη των ισχυρισμών της με την παρούσα προσφυγή προσκομίζει μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

- Το υπ' αριθμ. 12.117/8.6.2015 συμβόλαιο αγοραπωλησίας.
- Την υπ' αριθμ./27.2.2015 σύμβαση αγοράς.
- Εμβάσματα στο με στοιχεία IBAN GR..... τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί στην ΤΡΑΠΕΖΑ σε συνδυασμό με την κίνηση του εν λόγω λογαριασμού.
- Το υπ' αριθμ./25.3.2002/Li συμβόλαιο αγοραπωλησίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του Ν.5104/2024:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4987/2022, (ήδη άρθρου 27 Ν.5104/2024) '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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.4987/2022, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος:

«...Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.4987/2022 'Παραγραφή', όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος::

«**1.** Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4987/2022 (ήδη άρθρου 76 Ν.5104/2024) '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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 4172/2013 'Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας':

«**1.** Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..

4. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου αυτού δεν εφαρμόζονται για τον αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και για

κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 'Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων':

«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του 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 το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4172/2013 'Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής':

«1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:.....

2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη του 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.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

.....

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται 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.

.....

4. Οι φορολογούμενοι που δεν αναγράφουν ή ανακριβώς αναφέρουν στη δήλωση τα στοιχεία, τα σχετικά με τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτων) και τον προσδιορισμό της ετήσιας συνολικής δαπάνης διαβίωσης, υπόκεινται στις κυρώσεις και τα πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1076/2015 με θέμα 'Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)':

«Άρθρο 32

Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται, για:

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.

Στην αγορά ακινήτων ως ποσό τεκμαρτής δαπάνης λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό. Στο τίμημα αυτό θα προστεθούν και τα ποσά των Φ.Μ.Α., συμβολαιογραφικά και λοιπά έξοδα και φόροι. Κρίσιμος χρόνος για να υπολογιστεί το ποσόν της τεκμαρτής δαπάνης είναι ο χρόνος σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης του ακινήτου εφόσον καταβληθεί ολόκληρο το τίμημα και παραδοθεί η χρήση και η κυριότητα του ακινήτου διαφορετικά, το ποσό της δαπάνης θα κατανέμεται στα φορολογικά έτη που καταβάλλονται οι δόσεις. Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση σύνταξης προσυμφώνου αγοράς. Σε ανέγερση οικοδομής εφόσον η ανέγερση διαρκέσει περισσότερο του ενός έτους, σε κάθε έτος σαν ποσό δαπάνης θα ληφθεί το αντίστοιχο του κόστους ανέγερσης στο ίδιο έτος, εκτός εάν χρόνος καταβολής έχει ορισθεί ο χρόνος αποπεράτωσης της οικοδομής.

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για επισκευή και συντήρηση κατοικίας δεν υπολογίζονται ως δαπάνη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου. Αν όμως πρόκειται για προσθήκες, επεκτάσεις, τότε τίθεται θέμα δαπάνης απόκτησης.

Σε περίπτωση αγοράς ακινήτου με συνιδιοκτησία ή σε περίπτωση που περισσότεροι από κοινού ανεγείρουν οικοδομή, σε κάθε έναν αναλογεί ποσό δαπάνης όσο το ποσοστό συμμετοχής του. Σε περίπτωση όπου από διαφορετικό πρόσωπο αγοράζεται η ψιλή κυριότητα και από άλλο η επικαρπία ακινήτου, σε καθέναν θα υπολογισθεί ποσό δαπάνης απόκτησης που του αναλογεί επιμεριστικά κατά το ποσοστό που προβλέπεται από τη φορολογία κληρονομιών. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που ανεγείρεται οικοδομή σε οικόπεδο στο οποίο άλλο πρόσωπο είναι ψιλός κύριος και άλλο επικαρπωτής δηλαδή η δαπάνη ανέγερσης επιμερίζεται στους δύο κατά τα ποσοστά που προβλέπονται από τη φορολογία κληρονομιών ανεξάρτητα σε ποιου το όνομα εκδίδεται η άδεια ανέγερσης οικοδομής.

Περαιτέρω, σε περίπτωση ανέγερσης οικοδομής από μισθωτή με δικές του δαπάνες σε έδαφος του εκμισθωτή η δαπάνη ανέγερσης βαρύνει το μισθωτή ο οποίος αναλαμβάνει την ανέγερση και ο οποίος πραγματικά καταβάλλει τα χρηματικά ποσά της εν λόγω δαπάνης.

Επίσης, η αξία αγοράς ακινήτου που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της δαπάνης απόκτησης, όταν το ακίνητο αποκτάται με αναγκαστικό πλειστηριασμό, είναι το ποσό του εκπλειστηριάσματος και κάθε άλλο ποσό (π.χ. φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά) που

πραγματικά κατέβαλε ο υπερθεματιστής εκτός βέβαια εάν από κάποιο άλλο στοιχείο προκύψει εικονικότητα του πλειστηριασμού ή συμφωνία για καταβολή ενός επιπλέον ποσού. Σε ιδιωτικό πλειστηριασμό για τον προσδιορισμό της δαπάνης λαμβάνεται το τίμημα που πραγματικά καταβλήθηκε.

Στην περίπτωση που κατά τη διανομή ακινήτων ο δικαιούχος ιδανικής μερίδας λαμβάνει φυσική μερίδα ισάξια της ιδανικής και επιβάλλεται ο φόρος που προβλέπεται για την διανομή, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ούτε και της περίπτωσης ε' του ίδιου άρθρου εφόσον δεν καταβάλλονται για την υπόψη δικαιοπραξία χρηματικά ποσά. Αν όμως λάβει μεγαλύτερη φυσική μερίδα από την ιδανική εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής για το μέρος της φυσικής μερίδας του ακινήτου για το οποίο κατέβαλε χρήματα.

.....

Άρθρο 34

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32, όπως η διαφορά αυτή αναμορφώνεται ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, φορολογείται κατά περίπτωση

Μείωση της διαφοράς

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:.....

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει ο φορολογούμενος που επικαλείται τίμημα από διάθεση περιουσιακού στοιχείου να αποδεικνύει με επίσημα στοιχεία ότι αυτός είναι ο κύριος του περιουσιακού στοιχείου, καθώς και το τίμημα της πώλησης του στοιχείου αυτού.

.....

Μείωση των ποσών κεφαλαίου με δαπάνες απόκτησής τους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων που αναφέρονται στις περιπτώσεις της ίδιας παραγράφου τα μειώνει και το υπόλοιπο που προκύπτει είναι αυτό που περιορίζει ή καλύπτει τη συνολική ετήσια δαπάνη. Για παράδειγμα, το έσοδο από την πώληση αυτοκινήτου θα πρέπει να είναι μειωμένο με το κόστος αγοράς του αν είχε αγοραστεί ή με το φόρο δωρεάς αν είχε αποκτηθεί από δωρεά ή το φόρο κληρονομιάς αν είχε αποκτηθεί με κληρονομιά. Θεμελιώδης αρχή για την κάλυψη ή τον περιορισμό δαπάνης με χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων είναι να μη γίνεται ξανά επίκληση κάποιου ποσού.

Εξαιρούνται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το κόστος απόκτησης των εσόδων αυτών είχε ληφθεί υπόψη ως τεκμήριο κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκε και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού. Για παράδειγμα, αν ένας φορολογούμενος πουλάει τη χρήση 2014 ένα αυτοκίνητο το οποίο απέκτησε τη χρήση 2010 και επικαλείται το έσοδο από την πώληση του αυτοκινήτου αυτού, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, θα πρέπει από το έσοδο της πώλησης να αφαιρέσει το κόστος αγοράς του, εκτός αν ο φορολογούμενος επικαλείται εκτός από το έσοδο της πώλησης το 2014 και ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών στα οποία συμπεριλαμβάνεται και το έτος αγοράς 2010.»

Επειδή, εν προκειμένω, στο φορολογικό έτος 2015 η προσφεύγουσα προέβη στην αγορά ενός ακινήτου, δυνάμει του υπ' αριθμ/8-6-2015 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου, αξίας 55.000,00 €, το οποίο ποσό δηλώθηκε στον κωδικό 735 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, φορολογικού έτους 2015. Επιπροσθέτως, στο εν λόγω φορολογικό έτος, η προσφεύγουσα προέβη στην πώληση ακινήτου ιδιοκτησίας κατά ποσοστό 50% πλήρους κυριότητας εξ αδιαιρέτου από κοινού με τη μητέρα της, στο, δυνάμει του αρ./27.2.2015 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου του συμβολαιογράφου, και εισέπραξε λόγω αυτού ποσό ύψους 62.500,00 €. Το εν λόγω ποσό δηλώθηκε στην 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας φορολογικού έτους 2015, ωστόσο δεν έγινε αποδεκτό από τη Δ.Ο.Υ..

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30 που προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος. Τα ποσά που λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι, μεταξύ άλλων, χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων, στην οποία περίπτωση ο φορολογούμενος θα πρέπει να αποδεικνύει με επίσημα στοιχεία ότι αυτός είναι ο κύριος του περιουσιακού στοιχείου, καθώς και το τίμημα της πώλησης του στοιχείου αυτού.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή προσκομίστηκαν, μεταξύ άλλων, αντίγραφα των ανωτέρω συμβολαίων με τις επίσημες μεταφράσεις τους, καθώς και αντίγραφο κίνησης του τραπεζικού της λογαριασμού όπου κατατέθηκε το τίμημα πώλησης του ακινήτου της στη Γερμανία (κατά το ποσοστό ιδιοκτησίας της) και τα αντίστοιχα καταθετήρια/εμβάσματα από τον αλλοδαπό λογαριασμό στον ελληνικό λογαριασμό που τηρεί στην Τράπεζα

Επειδή, από τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ήταν κατά ποσοστό 50% ο κύριος του υπό κρίση ακινήτου, και περαιτέρω αποδεικνύεται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία η είσπραξη από την προσφεύγουσα του τιμήματος της πώλησής του, το οποίο άλλωστε γίνεται δεκτό και στο από 20/05/2024 έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΕ, αν τα ποσά που καταβλήθηκαν για την απόκτηση των εσόδων που προήλθαν από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν, τότε τα ποσά αυτά (που καταβλήθηκαν για την απόκτηση των εσόδων από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων) μειώνουν τα έσοδα αυτά και μόνο η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης.

Επειδή, από το υπ' αρ./25.3.2002/Λι συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου στο Μόναχο της Γερμανίας προκύπτει ότι η αγορά από την προσφεύγουσα και τη μητέρα της του εν λόγω ακινήτου πραγματοποιήθηκε το 2002. Περαιτέρω, από τα στοιχεία των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος τόσο της προσφεύγουσας όσο και της μητέρας της προκύπτει ότι δεν έχουν δηλωθεί οι εν λόγω δαπάνες.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η Δ.Ο.Υ. Ψυχικού κατ' εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία του άρθρου 28§2 του ν.2238/1994 έκανε δεκτή την υπεραξία από την πώληση μόνο για το ποσό 19.500€ (ποσό που αντιστοιχεί στο 50%) και όχι για όλο το τίμημα πώλησης του ακινήτου στη Γερμανία, καθόσον εν προκειμένω δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης αυτής, και άρα δεν έπρεπε να της επιβληθεί φόρος εισοδήματος, αφού η πώληση του ποσοστού ιδιοκτησίας της επί του ακινήτου της στη Γερμανία και εν συνεχεία η αγορά ακινήτου στην Ελλάδα επουδενί συνιστά άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας και συνεπώς δε συνιστά «κέρδος» η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας πώλησης του ακινήτου στη Γερμανία και της αξίας αγοράς αυτού κατά το χρόνο της αγοράς του. Πλην όμως, ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος καθώς από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα φορολογήθηκε βάσει τεκμηρίων, όπως ορίζουν οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 34 ν.4172/2013, σύμφωνα με τις οποίες κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων που αναφέρονται στις περιπτώσεις της ίδιας παραγράφου τα μειώνει και το υπόλοιπο που προκύπτει είναι αυτό που περιορίζει ή καλύπτει τη συνολική ετήσια δαπάνη.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς δεν έγινε αποδεκτή η καταχώριση στον κωδικό 781 του ποσού που έλαβε από την πώληση του υπό κρίση ακινήτου ύψους 62.500,00 €, αλλά μόνο

το κέρδος από την πώληση αυτού ύψους 19.500€, δεδομένου ότι δεν είχαν αφαιρεθεί από το ποσό της πώλησης τα ποσά που καταβλήθηκαν για την απόκτησή του.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία 13-05-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ'αριθμ. /16-04-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2015

Ποσό οφειλής: 12.709,69€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.