



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 31/10/2017
Αριθμ. Αποφ.: 2096

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... του . και της ., με ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., οδός ., . ., είσοδος κάτοχος του υπ' αριθμόν ... δελτίου ταυτότητας, εκδοθέντος την .../2010, από τις ... αρχές, κατά της με αριθμ. .../2017 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, Α/Α χειρ. .../2017, της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης

και του εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικού προσώπου με βάση την αρχική δήλωση με αριθμ. χρημ. καταλ. .../2 και αριθμ. ειδοπ. .../...-2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ...-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή του . . , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, μόνιμος κάτοικος ..., αγόρασε με το υπ'αρ. ../...-**2010** συμβολαιογραφικό έγγραφο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, ..., αντί τιμήματος 203.500,00 € και συνολικής εκτίμησης από τη Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, 587.569,00 €, ένα οικόπεδο με το χαρακτηριστικό στοιχείο ... και αριθμό 1, εκτάσεως 4.022,45 τ.μ. που βρίσκεται στο δέκατο τέταρτο (14^ο) οικοδομικό τετράγωνο της Άλφα ένα (Α1) ζώνης του τουριστικού οικισμού ..., του Δημοτικού διαμερίσματος ... και επί των οδών ..., ... και Στο ανωτέρω οικόπεδο ανεγέρθηκε μια διώροφη, με υπόγειο, οικοδομή και συγκεκριμένα :

1) Ένα αυτοτελές και διηρημένο διώροφο, με υπόγειο, διαμέρισμα-κατοικία (μεζονέτα), επί της οδού ..., το οποίο αποτελείται από: α) υπόγειο, εμβαδού 14.92 τμ., β) ισόγειο όροφο εμβαδού 106,32 τμ. και γ) έναν όροφο, άνωθεν του ισογείου, εμβαδού 36,17 τ.μ.. Όλοι οι ως άνω όροφοι αποτελούν ένα αυτοτελές και ανεξάρτητο λειτουργικά διαμέρισμα-κατοικία, με ποσοστό στο όλο οικόπεδο και στους λοιπούς κοινόχρηστους χώρους της όλης οικοδομής, 50% εξ αδιαιρέτου. Στην ως άνω κατοικία ανήκει και το αποκλειστικό δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης τμήματος του κοινόχρηστου ακαλύπτου χώρου, που περιβάλλει την όλη κατοικία, εκτάσεως 2.031 τ.μ..

2) Αυτοτελές και διηρημένο διώροφο, με υπόγειο, διαμέρισμα-κατοικία (μεζονέτα), επί της οδού ..., και το οποίο αποτελείται από: α) υπόγειο, εμβαδού 15 τμ., β) ισόγειο όροφο εμβαδού 88,15 τμ. και γ) έναν όροφο, άνωθεν του ισογείου, εμβαδού 53,75 τ.μ.. Όλοι οι ως άνω όροφοι αποτελούν ένα αυτοτελές και ανεξάρτητο λειτουργικά διαμέρισμα-κατοικία, με ποσοστό στο όλο οικόπεδο και στους λοιπούς κοινόχρηστους χώρους της όλης οικοδομής, 50% εξ αδιαιρέτου. Στην ως άνω κατοικία ανήκει και το αποκλειστικό δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης τμήματος του κοινόχρηστου ακαλύπτου χώρου, που περιβάλλει την όλη κατοικία, εκτάσεως 1.991,45 τ.μ..Ο φόρος μεταβίβασης ακινήτου που καταβλήθηκε ανέρχεται στο ύψος των 60.107,60 € και τα συμβολαιογραφικά έξοδα ανέρχονται στο ποσό των 5.976,19 €.

Επίσης, με το υπ'αρ. .../...-2010 συμβολαιογραφικό έγγραφο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, ..., αγόρασε αντί τιμήματος 203.500,00 € και συνολικής εκτίμησης από τη Δ.Ο.Υ. 732.714,00 €, ένα οικόπεδο με το χαρακτηριστικό στοιχείο ... και αριθμό 2, εκτάσεως 4.004,20 τ.μ. που βρίσκεται στο δέκατο τέταρτο (14^ο) οικοδομικό τετράγωνο της Άλφα ένα (Α1) ζώνης του τουριστικού οικισμού ..., του Δημοτικού διαμερίσματος και επί των δύο ανωνύμων οδών ήδη ονομαζόμενων . και .. Στο ανωτέρω οικόπεδο ανεγέρθηκε μια διώροφη, με υπόγειο, οικοδομή αποτελούμενη από : α) υπόγειο, με αποθήκη, εμβαδού 37, περίπου, τμ., β) ισόγειο όροφο, που περιλαμβάνει : βα) ένα διαμέρισμα εμβαδού 150 τμ., ββ) έτερο διαμέρισμα, εμβαδού 130 τμ. και γ) πρώτο όροφο, άνωθεν του ισογείου, εμβαδού 220 τ.μ.. Ο φόρος μεταβίβασης ακινήτου που καταβλήθηκε ανέρχεται στο ύψος των 75.057,54 € και τα συμβολαιογραφικά έξοδα ανέρχονται στο ποσό των 7.416,64 €.

Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης απέστειλε στην φορολογική εκπρόσωπό του προσφεύγοντος την αρ. πρωτ. .../2017 επιστολή της, προκειμένου να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011, καθότι, είχε τη σχετική υποχρέωση, λόγω αγοράς των ως άνω περιγραφόμενων ακινήτων κατά τη χρήση 2010. Κατόπιν τούτου, ο προσφεύγων υπέβαλε, στις ...-2017, δια της φορολογικής του εκπροσώπου, την με αριθμ. χειρ. .../2017 και με αριθμ. καταχώρισης .../2017, αρχική δήλωση για το οικονομικό έτος 2011, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, με την οποία δήλωσε στον κωδικό 735 ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη για την αγορά των ως άνω ακινήτων το ποσό των 1.468.840,97 € (587.569,00 € η εκτιμηθείσα από την Δ.Ο.Υ. αξία του πρώτου ακινήτου πλέον καταβληθέντος φόρου μεταβίβασης ακινήτου ύψους 60.107,60 € και εξόδων υπογραφής του υπ'αρ..../...-2010 συμβολαίου, ύψους 5.976,19 €, συν 732.714,00 € η εκτιμηθείσα από την Δ.Ο.Υ. αξία του δεύτερου ακινήτου, πλέον καταβληθέντος φόρου μεταβίβασης ακινήτου ύψους 75.057.54 € και εξόδων υπογραφής του υπ'αρ..../...-2010 συμβολαίου, ύψους 7.416,64 €) και στον κωδικό 781 της δήλωσης «ποσά που μειώνουν τη δαπάνη», ποσό 407.000,00 €, προερχόμενο από συνάλλαγμα που εισήγαγε στην Ελλάδα. Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή με το αριθμ./...2017 εκκαθαριστικό σημείωμα επέβαλε επί των ποσών που προέκυψαν (μετά την αφαίρεση από το ποσό που αφορούσε στον προσφεύγοντα συναλλάγματος 407.000,00 €) φόρο εισοδήματος ύψους 470.838,73 € Με το ίδιο εκκαθαριστικό σημείωμα επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος 37.667,10 € για εκπρόθεσμη υποβολή της προαναφερόμενης δήλωσης αυτού.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2017 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά νέα εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος.

2. Εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 17 περ. γ' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθότι, λήφθηκαν υπόψη για τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, οι αξίες των ακινήτων, όπως αυτές προσδιορίστηκαν από τη Δ.Ο.Υ., αντί των τιμημάτων που αναγράφονται στα οικεία μεταβιβαστικά συμβόλαια. Το πράγματι καταβληθέν, από αυτόν τίμημα, για τις προαναφερόμενες αγοραπωλησίες δεν ανερχόταν στο ποσό των 1.450.840,97 €, αλλά στο ποσό των 407.092,00€, και συνεπώς, μη νομίμως επιβλήθηκε σ' αυτόν φόρος, δεδομένου ότι δεν ανταποκρίνεται σε πραγματικό γεγονός.
3. Η οικονομική κρίση που ξεκίνησε το 2008-2009 έχει απαξιώσει τις τιμές των ακινήτων στη χώρα, σε σημείο που οι αντικειμενικές αξίες να μην ανταποκρίνονται στις πραγματικές τιμές των ακινήτων.
4. Σύμφωνα με τις διατάξεις του υπ'αρ. .../1641/Α0012/8-10-2008 εγγράφου, σχετικά με την κάλυψη τεκμηρίου αγοράς κατοικίας με εισαγωγή συναλλάγματος, διευκρινίζεται ότι με την περίπτωση γ' του άρθρου 17 του 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 κολύμβησης.
5. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου μπορεί να θεωρείται από τη φορολογική διοίκηση ως το πράγματι καταβληθέν ποσό κατά την εκκαθάριση της υποβαλλόμενης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ωστόσο, υφίσταται η δυνατότητα του φορολογούμενου να αποδείξει, με κάθε νόμιμο μέσο ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση, το αναγραφόμενο στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο ποσό, έστω και εάν είναι κατώτερο της αντικειμενικής αξίας, είναι το πράγματι καταβληθέν τίμημα.

Ως προς το πρώτο ισχυρισμό περί παραβίασης της παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

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

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, νομολογιακά (ΟλΣτΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Ως προς τον δεύτερο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, στο άρθρο 17 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο, ορίζεται 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) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων,

β).....

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται:

αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Εξαιρείται η δαπάνη για ανέγερση οικοδομής από επιχείρηση που αναλαμβάνει κατά κύριο επάγγελμα την ανέγερση οικοδομών.

Επίσης, εξαιρείται η δαπάνη για την αγορά από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, καθώς και η ανέγερση από αυτόν οικοδομής, ως πρώτης κατοικίας, εφόσον η επιφάνειά 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 αποκτάται πρώτη κατοικία, αν ο υπόχρεος, ο άλλος σύζυγος και τα τέκνα που τους βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, 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 εβδομήντα (70) τ.μ.. Η επιφάνεια αυτή προσαυξάνεται κατά είκοσι (20) τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά είκοσι πέντε (25) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα που βαρύνουν τον υπόχρεο ή τον άλλο σύζυγο."

.....

δ) Χορήγηση δανείων

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές

στ) Απόσβεση δανείων

Επειδή, κατά τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 19 του ιδίου ως άνω νόμου 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 καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

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

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από αυτόν τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό

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

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα: αα) που κατοικούν μονίμως στο εξωτερικό ββ)... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο...».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το υπ'αρ. πρωτ. 1029171/492/A0012/10-4-2008, έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας εισοδήματος : «.....όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση, η προβλεπόμενη από την περίπτωση γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. εξαίρεση, καταλαμβάνει και τους κατοίκους εξωτερικού, εφόσον η σχετική δαπάνη αφορά την αγορά πρώτης κατοικίας στην Ελλάδα και συντρέχουν και οι προϋποθέσεις που ορίζει η ίδια περ. γ'.

4. Σε περίπτωση, τέλος που ο κάτοικος εξωτερικού δεν πληροί τις ανωτέρω προϋποθέσεις, το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζεται και γι αυτόν, εφόσον αγοράζει ακίνητα στην Ελλάδα ή ανεγείρει οικοδομή, ανεξάρτητα ή όχι από την ύπαρξη διμερούς σύμβασης της διπλής φορολογίας του εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1130/17-04-2002 (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.»

Επειδή, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., ως πράγματι καταβαλλόμενο χρηματικό ποσό για την αγορά ακινήτου, θεωρείται το αληθές τίμημα που καταβάλλει ο φορολογούμενος για την αγορά αυτή. Ως τέτοιο νοείται καταρχήν το αναγραφόμενο στο οικείο μεταβιβαστικό συμβόλαιο ποσό, εκτός εάν αυτό υπολείπεται της νομίμως εξευρισκόμενης, κατά τα ισχύοντα στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, αγοραίας αξίας του ακινήτου, οπότε, κατά κοινή πείρα, το τελευταίο αυτό ποσό θεωρείται ως το πράγματι καταβληθέν, επιφυλασσομένης της δυνατότητας του φορολογουμένου να αποδείξει, με κάθε νόμιμο μέσο, ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, το αναγραφόμενο στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο ποσό, έστω και εάν είναι κατώτερο της αγοραίας αξίας, είναι το πράγματι καταβληθέν τίμημα (ΣΕ 287, 1379/2009, 753, 2967/2008, 4308, 2408/2005 κ.ά.).

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία ικανά για να καλύψουν την προσδιορισθείσα τεκμαρτή δαπάνη, δεδομένου ότι από πουθενά δεν προκύπτει ότι πράγματι κατέβαλε το αναγραφόμενο στα μεταβιβαστικά συμβόλαια, ποσό των 407.000,00 €, και ως εκ τούτου ο πιο πάνω λόγος είναι απορριπτέος ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί αυξημένων αντικειμενικών τιμών των ακινήτων σε σημείο που δεν αντιπροσωπεύουν τις πραγματικές αξίες των ακινήτων

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι η οικονομική κρίση που ξεκίνησε το 2008-2009 έχει απαξιώσει τις τιμές των ακινήτων στη χώρα, σε σημείο που οι αντικειμενικές αξίες να μην αντιπροσωπεύουν την πραγματικότητα, αλυσιτελώς και απαραδέκτως προβάλλεται, καθ' όσον, ο τρόπος προσδιορισμού της εκτιμηθείσας από τη Δ.Ο.Υ. αξίας, γίνεται κατ'εφαρμογή των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων. Εξάλλου, οι αντικειμενικές αξίες των επίδικων ακινήτων, όπως αυτές προσδιορίστηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., έγιναν από τον ίδιο αποδεκτές, δυνάμει των με αριθμ. ... και .../2010 δηλώσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτων, καταβάλλοντας τους αντίστοιχους φόρους, ύψους 75.057,54 και 60.107,60 €.

Επειδή, τέλος, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμ. .../...-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, σύμφωνα με τις οποίες, φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται, δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .../...-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του . . του . με ΑΦΜ

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

Εκκαθάριση Φ.Ε. οικονομικού έτους 2011	Ποσά σε ευρώ (€)
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών διαβίωσης	1.074.752,73
Φόρος κλίμακας	470.838,73
Φόρος λόγω εκπροθέσμου (8% επί του κυρίου φόρου)	37.667,10
Συνολικό ποσό για καταλογισμό βάσει της παρούσας απόφασης	508.505,83

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.