



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 11/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1128

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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 από 11/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. /09-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 09/12/2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /09-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 56.989,65 ευρώ πλέον τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου ποσού 12.125,50 ευρώ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ποσού 2.425,10 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 14.247,41 ευρώ πλέον προστίμου τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 6.062,75 ευρώ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου ποσού 1.212,55 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 14.219,92 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **107.282,88** ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 09/12/2022 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /1/1119/28-03-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ. πρωτ. /3/109-γ' Δικογραφία της Διεύθυνσης Αστυνομίας Κυκλάδων, η οποία διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το αριθμ. πρωτ. /14-04-2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού (αριθμ. πρωτ. εισερχομένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. /23-04-2021).

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην παραπάνω σχετική έκθεση ελέγχου, για το φορολογικό έτος 2016, ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος και συγκεκριμένα διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΜΕ ΑΤΑ (Ε9) και αριθμό παροχής ηλεκτροδότησης No στη θέση (Μισθωμένο) και κτισμάτων βάσει τροποποίησης οριζόντιας ιδιοκτησίας.

• Από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και από τις αναλυτικές καταστάσεις για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας Ε2, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δήλωσε εισοδήματα από τη μίσθωση του παραπάνω ακινήτου. Συγκεκριμένα, δήλωσε τη μίσθωση του εν λόγω ακινήτου του, ως μονοκατοικία, συνολικής επιφάνειας 229,26 τ.μ. στη θέση, προς στην εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ, για τη χρονική περίοδο από 15/05/2016 έως 15/10/2016,

με μηνιαίο μίσθωμα 68.765,00 ευρώ και συνολικό ετήσιο εισόδημα 343.825,00 ευρώ. Από τον ετήσιο απολογισμό για τον υπολογισμό μισθωμάτων του έτους 2016 που συντάσσει η ως άνω μισθώτρια βάσει του ιδιωτικού συμφωνητικού, διαπιστώθηκε ότι τους μήνες Σεπτέμβριο και Οκτώβριο του φορολογικού έτους 2016 το εν λόγω ακίνητο δε χρησιμοποιήθηκε από αυτήν για την διαμονή πελατών της. Περαιτέρω, από το υπ' αριθμ. πρωτ./07-09-2022 της προέκυψε ότι τα συνολικά τετραγωνικά κτισμάτων που εξυπηρετεί η παραπάνω παροχή ηλεκτροδότησης Νο είναι 690 τ.μ. και όχι 229,57 τ.μ., όπως είχε δηλώσει ο προσφεύγων στις υποβληθείσες δηλώσεις (Ε2, Ε9, ΕΝΦΙΑ, ηλεκτρονικά μισθωτήρια). Ομοίως από το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης του ακινήτου που προσκόμισε στον έλεγχο προέκυψε ότι το εν λόγω ακίνητο που εκμισθώθηκε είναι 700 τ.μ., ενώ από το ασφαλιστήριο πυρός του ακινήτου προέκυψε ότι μισθώθηκαν 690 τ.μ και όχι 229,57 τ.μ.

- Σύμφωνα με τα υπ' αριθμ. πρωτ./18-03-2022 και/04-08-2022 έγγραφα της για τις καταναλώσεις ηλεκτρικού ρεύματος του παραπάνω ακινήτου που τέθηκαν κατόπιν αιτήματος στη διάθεση του ελέγχου, προέκυψε ότι για το χρονικό διάστημα 17/09/2016 έως 16/01/2017 πραγματοποιήθηκε κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος 10.038 KWH, ενώ για το διάστημα από 16/09/2020 έως 20/01/2021 πραγματοποιήθηκε κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος 3.523 KWH.

Από τις ανωτέρω καταναλώσεις σε KWH οι οποίες αφορούν, την ίδια παροχή ηλεκτροδότησης και αντίστοιχη περίοδο κατανάλωσης των μηνών Σεπτεμβρίου έως Ιανουαρίου των ετών 2016-2017 και 2020-2021, διαπιστώθηκε ότι η κατανάλωση για την περίοδο του έτους 2016-2017 είναι 10.038 KWH και είναι σχεδόν τριπλάσια από την κατανάλωση 3.523 KWH της αντίστοιχης περιόδου του έτους 2020-2021, κατά την οποία, λόγω της πανδημίας Covid 19 και της επιβολής περιοριστικών μέτρων μετακίνησης των πολιτών στο εσωτερικό και από το εξωτερικό, αναμενόταν το ακίνητο να είναι κενό λόγω έλλειψης τουριστών. Με βάση τα ανωτέρω διαθέσιμα στοιχεία κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας ο έλεγχος έκρινε ότι η παραπάνω κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος σε KWH αποτελεί ισχυρή ένδειξη ότι το εν λόγω ακίνητο χρησιμοποιήθηκε και κατοικήθηκε και στη συγκεκριμένη περίπτωση εκμισθώθηκε και σε περιόδους πέραν της δηλωθείσας, δηλαδή η διάρκεια της μίσθωσης δεν ήταν μόνο από 15/05/2016-15/10/2016, όπως δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα, αλλά στην πραγματικότητα η μίσθωση του εν λόγω ακινήτου επεκτάθηκε και στους υπόλοιπους μήνες του φορολογικού έτους 2016. Ως εκ τούτου προσδιόρισε εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας του προσφεύγοντος ως εξής, λαμβάνοντας υπόψη ως χρηστή διοίκηση, ότι οι τιμές μίσθωσης των τουριστικών ακινήτων με μεγάλη επιφάνεια τ.μ., πολυτελούς κατασκευής και διαμονής στην περιοχή της κατά τη χρονική περίοδο 17/09/2016-16/01/2017 είναι χαμηλότερες από αυτές της θερινής περιόδου κατά 50%:

Συνολικό μίσθωμα για την περίοδο τεσσάρων μηνών, ήτοι από 17/09/2016 - 16/01/2017:

28.588 ΩXB (περιόδου 17/05/2016 - 17/09/2016) δηλωθέν εισόδημα από ενοίκια 393.613,56 ευρώ
10.038 ΩXB (περιόδου 17/09/2016 - 16/01/2017) X ?

$X = 343.825,00 * 10.038:28.588 = 343.825,00 * 0,3511 = 120.716,95 * 50\% = 60.358,48$ ευρώ

Ως εκ τούτου το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος από εκμίσθωση ακινήτων για το φορολογικό έτος 2016 προσδιορίστηκε στο ύψος των **404.183,48 ευρώ** (= δηλωθέντα ενοίκια 343.825,00 + ενοίκια

ελέγχου εκτός περιόδου μίσθωσης 60.358,48).

2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

Κατά το φορολογικό έτος 2016 ο προσφεύγων προέβη, σε δαπάνες απόκτησης ακινήτων και σε δαπάνες ανέγερσης οικοδομών στις περιοχές και στη θέση Συγκεκριμένα κατέβαλε συνολικές δαπάνες του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε. «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και ανέγερσης οικοδομών» 718.210,84 ευρώ, τις οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 περ. η' είχε υποχρέωση να δηλώσει στην οικία φορολογική του δήλωση, καθώς αποκτά εισοδήματα στην Ελλάδα. Ειδικότερα, όπως αναλυτικά αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου, κατά το φορολογικό έτος 2016 ο προσφεύγων κατέβαλε για την αγορά ακινήτου ποσό 350.416,34 ευρώ και για την ανέγερση οικοδομών ποσού 367.794,50 ευρώ. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα σχετικά παραστατικά στοιχεία δαπανών για την ανέγερση οικοδομών (Τιμολόγια υλικών, αμοιβές εργατών και οικοδομικών ενσήμων, Ιδιωτικά Συμφωνητικά Εργολάβων κλπ), παρότι του ζητήθηκαν, για τον προσδιορισμό των δαπανών ανέγερσης ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις εκθέσεις αυτοψίας των αυθαιρέτων κατασκευών με α/α Φ...../19-04-2016,/2018 και την υπ' αριθμ./2020 οριστική έκθεση αυτοψίας της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου, με τις οποίες διενεργήθηκε εκτίμηση της αξίας κατασκευής των αυθαιρέτων κτισμάτων, ήτοι 105,32 τ.μ. στο κτήριο 1 και 234,80 τ.μ. στο κτήριο 2, στη θέση και των τριών (3) δεξαμενών κολύμβησης και προσδιορίστηκε ο χρόνος εκτέλεσης των οικοδομικών εργασιών κατά το φορολογικό έτος 2016. Όσον αφορά τη μείωση της ως άνω δαπάνης απόκτησης, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα υπομνήματα του προσφεύγοντος και τα προσκομισθέντα στοιχεία, αποδέχτηκε μόνο τα ποσά εισαγωγής εμβασμάτων από το εξωτερικό, για τα οποία προσκομίστηκαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν ότι τα εν λόγω ποσά διατέθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, ύψους 249.374,83 ευρώ.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2016 διαμορφώθηκε ως εξής:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Ακίνητη περιουσία	326.633,75	383.974,31	57.340,56
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	3,03	3,03	
Επιχειρηματική δραστηριότητα			
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα			
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις			
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου			
Ναυτικό εισόδημα			
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	326.636,78	383.977,34	57.340,56
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται			
Υπόλοιπο	326.636,78	383.977,34	57.340,56
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών		84.858,67	84.858,67
Εκπτώσεις εισοδήματος			

Φορολογητέο εισόδημα	326.636,78	468.836,01	142.199,23
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας			
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά			
Φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών			
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	326.636,78	468.836,01	142.199,23

Με βάση τα ανωτέρω, προέκυψε προστιθέμενη διαφορά δαπανών για το φορολογικό έτος 2016 ποσού 84.858,67 ευρώ, συνολικό φορολογητέο εισόδημα ποσού 468.836,01 ευρώ και διαφορά φορολογητέου εισοδήματος σε σχέση με τα δηλωθέντα ύψους 142.199,23 ευρώ και εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. η με αριθμ./09-12-2022 προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και την επιστροφή νομιμοτόκως οποιοδήποτε ποσού κατέβαλε ή θα καταβάλει είτε εκουσίως είτε ακουσίως δυνάμει της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Παράβαση νόμου της προσβαλλόμενης λόγω εσφαλμένης εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. και εν γένει παραβίασης γενικών αρχών δικαίου και κανόνων υπέρτερης ισχύος.** Η Διοίκηση όλως παρανόμως κατά εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 28 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. κατέφυγε στη συλλογή και αξιολόγηση οποιουδήποτε στοιχείου, όπως η κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος από την παροχή ηλεκτροδότησης του επίμαχου ακινήτου από τον, για τον προσδιορισμό μη δηλωθέντος εισοδήματος του από την εκμίσθωση – δόθεν – αυτού για το έτος 2016. Σε κάθε, δε, περίπτωση, η συναγωγή φορολογητέας ύλης (και μάλιστα τεκμαρτά) κατά παράβαση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., ήτοι άνευ άλλου τινός και χωρίς απολύτως καμία ένδειξη απόκρυψης φορολογητέου εισοδήματος από πλευράς μου, όπως απαιτεί ο νόμος, αποτελεί πράξη του ελέγχου όχι μόνο αντίθετη με την εν λόγω φορολογική διάταξη αλλά και ενάντια στις αρχές της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης, ενώ παράλληλα προσβάλλει και το δικαίωμά του στην απόλαυση της περιουσίας του, όπως αυτό προστατεύεται από υπέρτερης ισχύος κανόνες.

- **Παράβαση νόμου της προσβαλλόμενης λόγω εσφαλμένης εφαρμογής του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε.** Η προσβαλλόμενη πράξη είναι παράνομη και ακυρωτέα, καθώς ο έλεγχος εφάρμοσε εσφαλμένα τη διάταξη του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε. προσδιορίζοντας εισόδημα από το Ακίνητο κατά την επίμαχη περίοδο του 2016, επί τη βάσει παράνομου τεκμηρίου, ήτοι τεκμηρίου μη προβλεπόμενου από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις. Σε κάθε, δε, περίπτωση, ακόμα και αν ήθελε κριθεί ότι μπορεί να συναχθεί σιωπηρά τεκμήριο υπολογισμού εισοδήματος από κενή ακίνητη ιδιοκτησία από το άρθρο 39 του Κ.Φ.Ε., η προσβαλλόμενη τυγχάνει και πάλι παράνομη και ως εκ τούτου ακυρωτέα, καθώς το εν προκειμένω συναγόμενο τεκμήριο είναι κατ' ουσίαν μη μαχητό, ενώ το μοναδικό στοιχείο που το στοιχειοθετεί δεν μπορεί από μόνο του ενόψει και των διδασμάτων της λογικής και της κοινής πείρας να δικαιολογήσει ποσό μη δηλωθέντος από πλευράς του εισοδήματος από την – δόθεν - εκμετάλλευση του Ακινήτου

- **Παράνομη η προσβαλλόμενη ως ουσία αβάσιμη.** Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, η αυξημένη – κατά

την κρίση του ελέγχου - κατανάλωση ρεύματος τις περιόδους από 17.09.2016 έως 16.01.2017 ήταν 10.038 KWH, ενώ την αντίστοιχη περίοδο προς τα τέλη του 2020 και τις αρχές του 2021, ήτοι από 16.09.2020 – 20.01.2021 η κατανάλωση ήταν 3.523 KWH, ωστόσο, ο έλεγχος δεν αξιολογεί συνολικά το εν λόγω στοιχείο, μέσα στις γενικότερες συνθήκες ζωής, αλλά το κρίνει μόνο ως απόλυτο νούμερο, κάτι που οδηγεί σε αυθαίρετα και αίοια συμπεράσματα.

- Σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικός, ο προσδιορισμός μη δηλωθέντος εισοδήματος από την εκμίσθωση του ως άνω ακινήτου το φορολογικό έτος 2016 είναι παράνομος, καθώς αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας. Ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος που προκύπτει από την περίοδο εκτός μίσθωσης κατά το ελεγχόμενο έτος λαμβάνει ως βάση υπολογισμού την τιμή των ενοικίων των κατοικιών κατά τους θερινούς μήνες μειωμένο κατά 50%, κατόπιν αποδοχής σχετικού ισχυρισμού του. Ωστόσο από συγκριτικό στοιχείο στο που προσκομίζει προκύπτει μείωση 88% σε σχέση με την καλοκαιρινή τιμή, καθώς οι βίλες τείνουν να έχουν την υψηλότερη μείωση, αφού εύλογα οι ανέσεις που προσφέρουν (π.χ. πισίνα, κήπος κλπ) δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν τους χειμερινούς μήνες και συνεπώς δεν προτιμώνται. Συνεπώς, ο προσδιορισμός εισοδήματος από τη μίσθωση του Ακινήτουκατά την περίοδο εκτός μίσθωσης το έτος 2016 με βάση τις τιμές ενοικίων της θερινής περιόδου μειωμένος μόνο κατά 50% είναι αυθαίρετος και σε κάθε περίπτωση δυσανάλογος, αφού δεν βρίσκεται σε συνάρτηση με τη μισθωτική αξία της κατοικίας κατά την κρίσιμη περίοδο, και προς τούτο ο αντίστοιχος προσδιορισμός φόρου και λοιπών επιβαρύνσεων πρέπει να ακυρωθεί.

- Σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικός, ο καταλογισμός χαρτοσήμου είναι παράνομος. Ο έλεγχος, δηλαδή, όλως αυθαίρετως και χωρίς κανένα σχετικό στοιχείο υπολαμβάνει ως δεδομένη την επαγγελματική μίσθωση της εν λόγω κατοικίας και επιβάλλει χαρτόσημο ύψους 3,6%. Ωστόσο, το εν λόγω συμπέρασμα πέρα από αυθαίρετο είναι και ενάντια στην κοινή λογική, αφού ακόμα και αν μισθωνόταν το ακίνητο τον χειμώνα, η εκμετάλλευση αυτή του ακινήτου προσιδιάζει σε βραχυχρόνια και όχι σε επαγγελματική μίσθωση, μιας και η εν λόγω μίσθωση καλύπτει βραχυχρόνια στεγαστική ανάγκη του όποιου αντισυμβαλλόμενου.

- Ο υπολογισμός τεκμαρτού εισοδήματος λόγω μη κάλυψης δαπανών απόκτησης είναι παράνομος καθώς παραβιάζει το άρθρο 34 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. Σύμφωνα με τους υπολογισμούς του ελέγχου, το ποσό διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος ανέρχεται στο ποσό των 84.858,67 ευρώ. Ωστόσο, η φορολογική αρχή προχώρησε στον υπολογισμό της ως άνω διαφοράς χωρίς να λάβει υπόψη το ποσό του μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών, το οποίο, σύμφωνα με τις σχετικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος (Ε1) που έχει υποβάλει και τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά ανέρχεται στο ποσό των 15.579,29 ευρώ, το οποίο και πρέπει να αφαιρεθεί από το ως άνω ποσό διαφοράς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος:

«Άρθρο 30 Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας

1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά 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.

Άρθρο 31 Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες

1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

.....

Άρθρο 32 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας.

Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 δεν εφαρμόζονται για τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 της Συμφωνίας Έδρας μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Τράπεζας Εμπορίου και Ανάπτυξης του Ευξείνου Πόντου, που κυρώθηκε με το Ν. 2707/1999 (Α' 78).

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς.

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.

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό

Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Ομοίως, εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας

Άρθρο 33 Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται:

.....

η) Προκειμένου για αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31 φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή. Προκειμένου για δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.

Άρθρο 34 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:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή

β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

δ) σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ).

.....

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 σύζυγό 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.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή 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 32, 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.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β , γ , δ , ε , και σ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

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.

Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2019/1992 (Α' 34) για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994. Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου

10 του Ν. 2019/1992 , για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης.

.....

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 με την ΠΟΛ. 1076/26.03.2015 με θέμα “Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)”, διευκρινίστηκαν τα εξής:

«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.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται μόνο όταν τις οικείες δαπάνες πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα, ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά τους αρχεία.

Επίσης λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ποσά που πραγματικά καταβάλλονται στο φορολογικό έτος (ποσό δόσης, προκαταβολής κ.τ.λ.) και όχι το συνολικό ποσό της αγοράς που πιθανόν μέρος του να καταβληθεί σε επόμενο φορολογικό έτος.

Σημειώνεται ότι ο φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής με πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα που πραγματοποιεί δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην Ελλάδα εάν αποδείξει, προσκομίζοντας τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, ότι το τίμημα της απόκτησης καταβλήθηκε στην αλλοδαπή δεν προσμετράται η δαπάνη αυτή.

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.

.....

Άρθρο 33

Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών

Με τις διατάξεις του άρθρου 33 προσδιορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Η μη εφαρμογή αυτής της δαπάνης διασφαλίζει τη μη εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου προσδιορισμού της ελάχιστης φορολογίας στις περιπτώσεις αυτές.

Με βάση τις νέες διατάξεις τα άρθρα 31 και 32 δεν έχουν εφαρμογή:

.....

η) Για φυσικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή, εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.

Άρθρο 34

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

.....

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:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το 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.

.....

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Για τα ποσά που εισάγονται, απαιτείται πρωτότυπο παραστατικό που εκδίδει η τράπεζα με το οποίο θα μπορεί να εξακριβωθεί ότι ο φορολογούμενος είναι ο δικαιούχος του εισαγόμενου χρηματικού κεφαλαίου, το ύψος του εισαγόμενου ποσού, το νόμισμα, η ευρωπαϊκή του και η χώρα προέλευσης. Όταν ως δικαιούχος του ποσού που εισάγεται εμφανίζεται άλλο πρόσωπο από τον αγοραστή του συναλλάγματος, η βεβαίωση εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από την αλλοδαπή μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο από τον δικαιούχο του ποσού. Αν η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων γίνει χωρίς ευρωπαϊκή μπορεί να ευρωπαϊσθεί μεταγενέστερα και να περιληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους κατά το οποίο έγινε η ευρωπαϊκή. Όλα τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και για χρηματικά κεφάλαια σε ευρώ.

Επίσης, όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 πρέπει να αποδεικνύεται ότι η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων και η ευρωπαϊκή τους, αν είναι σε ξένο νόμισμα, έγινε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

Επισημαίνεται ότι το Μοναδικό Δελτίο εισαγόμενων μετρητών και αξιών που εκδίδεται από το Τμήμα Ασφαλείας αερολιμένων - τελωνείων της ΕΛΑΣ δεν αποτελεί πλέον αποδεικτικό στοιχείο εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων στην Ελλάδα για κάλυψη δαπανών. Για τη δικαιολόγηση της απόκτησης των εισαγόμενων χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό απαιτούνται επίσημα στοιχεία από τα οποία να

προκύπτει η απόκτησή τους, όπως π.χ. η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής της αλλοδαπής, αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων που είχαν υποβληθεί κ.τ.λ.

Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό για τα πρόσωπα:

α) που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους,

β) που είχαν διαμείνει τουλάχιστον επί τρία (3) χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό γίνεται μέσα σε 2 χρόνια από τη μετοικεσία τους,

γ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και τα επικαλούμενα χρηματικά κεφάλαια από το εξωτερικό προέρχονται από καταθέσεις στο όνομά τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τραπεζικό λογαριασμό ανοιγμένο σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ ή σε υποκατάστημα Ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε 1 χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς τα χρηματικά κεφάλαια αυτά να έχουν επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής των εισαγόμενων χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο των εισαγόμενων χρηματικών κεφαλαίων που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή των άρθρων 32 ή 34 (δηλαδή έχει ληφθεί υπόψη προκειμένου να κριθεί εάν θα φορολογηθεί με βάση τη συνολική τεκμαρτή δαπάνη).

Επισημαίνεται ότι διευκρινίσεις σχετικά με ειδικότερα θέματα της περίπτωσης αυτής έχουν δοθεί με τις ΠΟΛ. 1106/2014 και ΠΟΛ. 1228/2014 οι οποίες δεν θίγονται.

.....

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

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β , γ , δ , ε , και στ της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ , ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Σημειώνουμε ότι δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων.

Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 πρέπει να γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%).

Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν

απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρχει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών.

.....»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ./19-07-2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας με θέμα “Δαπάνη απόκτησης ακινήτου στην Ελλάδα από κάτοικο αλλοδαπής που εισάγει χρηματικά κεφάλαια από το εξωτερικό, σε λογαριασμό του κατασκευαστή της οικοδομής”:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ή του άρθρου 33 του Ν.4172/2013, η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζεται προκειμένου για φυσικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.

2. Επίσης, με τις διατάξεις της περίπτωσης δ της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος 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 μεταξύ άλλων είναι και η 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 που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους.

3. Σε πολλές περιπτώσεις αγοράς ακινήτων από κατοίκους εξωτερικού με εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό η εισαγωγή των χρημάτων δεν πραγματοποιείται στο όνομα του δικαιούχου του ποσού (αγοραστή) αλλά στο όνομα του κατασκευαστή της οικοδομής ή του πωλητή του ακινήτου. Στις περιπτώσεις αυτές πρόκειται για εξόφληση του τιμήματος της αγοράς του ακινήτου μέσω της εισαγωγής κεφαλαίων, γεγονός το οποίο θα πρέπει να εξεταστεί ως θέμα πραγματικό από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και εφόσον από τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά κρίνεται ότι πράγματι πραγματοποιήθηκε η εισαγωγή των χρημάτων, για λογαριασμό του αγοραστή προς εξόφληση τιμήματος συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου με έμβασμα από τον λογαριασμό του εξωτερικού σε λογαριασμό στο όνομα του κατασκευαστή ή του πωλητή του ακινήτου, τα δικαιολογητικά αυτά να γίνονται δεκτά για την κάλυψη της απόκτησης του ακινήτου, παρότι στο όνομα του δικαιούχου των χρηματικών κεφαλαίων αναφέρεται ο κατασκευαστής ή ο πωλητής του ακινήτου. (σχετ. τα υπ' αριθμ./1214/A0012/30-6-2005 και/407/A0012/7-3-2006 έγγραφά μας).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για το υπό κρίση φορολογικό έτος:

«Άρθρο 39 Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατά εξαίρεση το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.) προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες απαλλάσσεται από το φόρο.

.....

3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου

.....».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' ΕΞ 2015 έγγραφο της ΓΓΔΕ με θέμα "Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας":

«...Β Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013:

«2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του

δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή στην εγκύκλιο **Ε.2015/2020** με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013” αναφέρονται τα εξής:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

.....

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

.....

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.** Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του Ν. 4174/2013 , κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2016 προέβη σε δαπάνες απόκτησης ακινήτων και σε δαπάνες ανέγερσης οικοδομών στις περιοχές και στη θέση Συγκεκριμένα **κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος υφίστανται συνολικές δαπάνες του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε. «.....» 718.210,84 ευρώ**, τις οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 περ. η' είχε υποχρέωση να δηλώσει στην οικία φορολογική του δήλωση, καθώς αποκτά εισοδήματα στην Ελλάδα. Ειδικότερα, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες 21-23 της σχετικής έκθεσης ελέγχου, κατά το φορολογικό έτος 2016 ο προσφεύγων κατέβαλε για την αγορά ακινήτου ποσό 350.416,34 ευρώ και για την ανέγερση οικοδομών ποσό 367.794,50 ευρώ. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα σχετικά παραστατικά στοιχεία δαπανών για την ανέγερση οικοδομών (Τιμολόγια υλικών, αμοιβές εργατών και οικοδομικών ενσήμων, Ιδιωτικά Συμφωνητικά Εργολάβων κλπ), παρότι του ζητήθηκαν, για τον προσδιορισμό των δαπανών ανέγερσης ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις εκθέσεις αυτοψίας των αυθαίρετων κατασκευών με α/α Φ...../19-04-2016,/2018 και την υπ' αριθμ. /2020 οριστική έκθεση αυτοψίας της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου Σύρου, με τις οποίες διενεργήθηκε εκτίμηση της αξίας κατασκευής των αυθαίρετων κτισμάτων, ήτοι 105,32 τ.μ. στο κτήριο 1 και 234,80 τ.μ. στο κτήριο 2, στη θέση και των τριών (3) δεξαμενών κολύμβησης και προσδιορίστηκε ο χρόνος εκτέλεσης των οικοδομικών εργασιών κατά το φορολογικό έτος 2016. Όσον αφορά τη μείωση της ως άνω δαπάνης απόκτησης, όπως παρουσιάζεται στις σελίδες 23-27 της οικείας έκθεσης, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα υπομνήματα του προσφεύγοντος και τα προσκομισθέντα στοιχεία, αποδέχτηκε μόνο τα ποσά εισαγωγής εμβασμάτων από το εξωτερικό, για τα οποία προσκομίστηκαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά που αποδείκνυαν ότι τα εν λόγω ποσά διατέθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, **ύψους 249.374,83 ευρώ**.

Με βάση τα ανωτέρω προέκυψε για τον προσφεύγοντα τεκμαρτό εισόδημα που αντιστοιχεί στις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κ.Φ.Ε., ποσού **718.210,84 ευρώ**, ενώ κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού δηλωθέντος εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30 του Κ.Φ.Ε., λήφθηκαν υπόψη ποσά εισαγωγής εμβασμάτων από το εξωτερικό ποσού **249.374,83 ευρώ**.

Επειδή, ως προς τις διαπιστωθείσες διαφορές εισοδήματος :

A) Εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων

Επειδή όπως προαναφέρθηκε και παρουσιάζεται αναλυτικά στο κεφάλαιο 6.4 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2016 προέβη σε δαπάνη για την αγορά ακινήτου στη θέση στη ποσού 350.416,34 ευρώ και σε δαπάνες ανέγερσης οικοδομών στις περιοχές και στη θέση ποσού 367.794,50 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **718.210,84 ευρώ**. Δεδομένου ότι προσφεύγων είναι μεν φυσικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή, ωστόσο αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα, και συνεπώς έχουν εφαρμογή στην περίπτωση του, οι διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε. σχετικά με τις παραπάνω δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και ο προσφεύγων οφείλει να αιτιολογήσει τον τρόπο με τον οποίο αυτές καλύφθηκαν. Από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων του λογαριασμού με αριθμ. GR..... που τηρεί στην τράπεζα διαπιστώθηκε ότι από τα επικαλούμενα ποσά εμβασμάτων από το εξωτερικό, και συγκεκριμένα από το λογαριασμό CH..... της τράπεζας, μόνο το ποσό των 133.830,17 ευρώ δαπανήθηκε για την αγορά του ως άνω ακινήτου, καθώς οι λοιπές χρώσεις/αναλήψεις δαπανήθηκαν για την εξόφληση διαφόρων φορολογικών και λοιπών υποχρεώσεων καθ' όλη τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων. Περαιτέρω, με το από 12/10/2022 υπόμνημά του ο προσφεύγων προσκόμισε τραπεζικό παραστατικό από το οποίο προκύπτει ότι διενήργησε μεταφορά χρηματικού ποσού 115.544,83 ευρώ από τον τραπεζικό λογαριασμό της προς το με αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας με δικαιούχους τους πωλητές του ακινήτου, προκειμένου να εξοφλήσει το τίμημα για την αγορά του. Για τις δαπάνες στις οποίες προέβη για την ανέγερση των οικοδομών στις περιοχές και στη θέση, παρά το αίτημα του ελέγχου, δεν προσκόμισε τα σχετικά παραστατικά στοιχεία (τιμολόγια υλικών, αμοιβές εργατών και οικοδομικών ενσήμων, Ιδιωτικά Συμφωνητικά Εργολάβων κλπ), ούτε και τον τρόπο εξόφλησης αυτών. Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, ο έλεγχος αποδέχτηκε μόνο τα ποσά εισαγωγής εμβασμάτων από το εξωτερικό για τα οποία έχει προσκομίσει τα κατάλληλα δικαιολογητικά και αποδεικνύεται ότι διατέθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων κατά τα φορολογικό έτος 2016, ύψους 249.374,83 ευρώ (=133.830,17 + 115.544,83). Για το υπόλοιπο ποσό του κόστους απόκτησης περιουσιακών στοιχείων 468.836,01 ευρώ (=718.210,84 - 249.374,83), δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε από την πλευρά του προσφεύγοντος ότι καλύφθηκε με εισερχόμενα εμβάσματα αλλοδαπής προέλευσης ή με το δηλωθέν εισόδημά του στην Ελλάδα, συνάγεται η ύπαρξη πραγματικού εισοδήματος στην Ελλάδα, το οποίο δεν έχει δηλωθεί από τον προσφεύγοντα και χρησιμοποιήθηκε για να προσαυξήσει την περιουσία του και συγκεκριμένα για την ανέγερση ακινήτων στην, ως ανωτέρω αναφέρθηκε, και συνεπώς **δύναται να έχει εφαρμογή η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 περί υπολογισμού του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.**

Επειδή σχετικά με το ακίνητο του προσφεύγοντος με ΑΤΑ (Ε9) και αριθμό παροχής ηλεκτροδότησης Νο στη θέση, προκύπτει ότι για τη χρονική περίοδο από 17/05/2016 έως 17/09/2016 μισθώθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία ΑΕ, ΑΦΜ, με μηνιαίο μίσθωμα 68.765,00 ευρώ και συνολικό ποσό 343.825,00 ευρώ. Για το διάστημα 17/09/2016-31/12/2016 διαπιστώθηκε ότι, ενώ δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ως ΚΕΝΟ,

κατά το ίδιο χρονικό διάστημα υπήρχε σημαντική κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στις σελίδες 14-16 της σχετικής έκθεση ελέγχου. Δεδομένης της δυνατότητας εφαρμογής της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος, καθώς και της ύπαρξης εισοδήματος από την εκμίσθωση ακινήτου κατά την προηγούμενη περίοδο, ο έλεγχος προέβη στην παραδοχή ότι η ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος αφορά στην εκμίσθωση του ως άνω ακινήτου και ότι το πραγματικό εισόδημα του προσφεύγοντος από το ως άνω ακίνητο υπερβαίνει το δηλωθέν και προσδιόρισε το επιπλέον μη δηλωθέν εισόδημα με βάση πραγματικά γεγονότα (την κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας) βασιζόμενος σε συγκριτικά στοιχεία κατανάλωσης μεταξύ των ακινήτων ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος και των αντίστοιχων περιόδων κατανάλωσης μεταξύ των ετών 2016-2021.

Ειδικότερα, ο έλεγχος διατυπώνει ότι από την καταγραφή των καταναλώσεων ηλεκτρικού ρεύματος έλαβε υπόψη του τις ανάγκες ηλεκτροδότησης των κατοικιών του προσφεύγοντος, αφού εκτίμησε την έκταση της επιφάνειας των εσωτερικών και των εξωτερικών χώρων, των περιβαλλοντικών συνθηκών που επικρατούν ιδίως κατά τους χειμερινούς μήνες, την ανάγκη συντήρησης και διατήρησης φώτων ασφάλειας καθ' όλη τη διάρκεια του έτους και αποδέχτηκε το γεγονός ότι οι καταναλώσεις ηλεκτρικής ενέργειας δύναται να διαφέρουν κατά πολύ από την μέση κατανάλωση μιας μέσης οικιακής μονάδας, όπως αναλυτικά περιγράφεται στις διαπιστώσεις του ελέγχου, και δεν προσδιόρισε αδήλωτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων λόγω της υψηλής κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας, αλλά προέβη σε καταλογισμό για το ως άνω ακίνητο, λόγω του ότι κατά την σύγκριση του με την κατανάλωση της αντίστοιχης περιόδου του έτους 2020-2021, κατά την οποία, λόγω της πανδημίας Covid 19 και της επιβολής περιοριστικών μέτρων μετακίνησης των πολιτών στο εσωτερικό και από το εξωτερικό, αναμενόταν το ακίνητο να είναι κενό λόγω έλλειψης τουριστών, διαπιστώθηκε ότι εμφανίζει κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος σχεδόν τριπλάσια. Εξάλλου ο έλεγχος για τις συγκριτικά μικρές καταναλώσεις δεν προέβη σε καταλογισμό, δεδομένου ότι, αποδέχτηκε το γεγονός ότι υπάρχει ελάχιστη πάγια κατανάλωση, προκειμένου να συντηρηθεί ένα ακίνητο ακόμα και εάν αυτό δηλώνεται ως «κενό», ενώ για τα ακίνητα του προσφεύγοντος τη θέση και, τα οποία ο προσφεύγων είχε δηλώσει ως 1^η και 2^η δευτερεύουσες κατοικίες, δεν προσδιόρισε εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., καθώς έκρινε ότι εξυπηρετούν τις στεγαστικές ανάγκες και τον τρόπο διαβίωσής του για το χρονικό διάστημα που διαμένει στην Ελλάδα.

Τέλος σχετικά με το εισόδημα που προσδιορίστηκε από το ακίνητο στην θέση με αριθμ. Παροχής ηλεκτροδότησης Νο για την περίοδο εκτός μίσθωσης του στην, ο έλεγχος, ως χρηστή διοίκηση, έλαβε υπόψη ότι, αφενός οι τιμές μίσθωσης των τουριστικών ακινήτων στην περιοχή της Μυκόνου που βρίσκονται τα ακίνητα του προσφεύγοντος κατά τις χρονικές περιόδους /5-17/9 και /9-16/12 του έτους είναι χαμηλότερες από αυτές της θερινής περιόδου, και αφετέρου ότι πρόκειται για ακίνητα με μεγάλη επιφάνεια τ.μ., πολυτελούς κατασκευής και διαμονής. Ως εκ τούτου προσδιόρισε το εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας του προσφεύγοντος λαμβάνοντας υπόψη, ως χρηστή διοίκηση, ότι οι τιμές μίσθωσης των τουριστικών ακινήτων με μεγάλη επιφάνεια τ.μ., πολυτελούς

κατασκευής και διαμονής στην περιοχή της κατά τη χρονική περίοδο 17/09/2016-16/01/2017 είναι χαμηλότερες από αυτές της θερινής περιόδου κατά 50%.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας αποτελεί ισχυρό τεκμήριο της χρήσης ενός ακινήτου, όταν μάλιστα υπερβαίνει την ελάχιστη πάγια κατανάλωση ρεύματος λαμβάνοντας ως συγκριτικά στοιχεία τις καταναλώσεις του ίδιου ακινήτου σε μεταγενέστερη χρήση ή ακόμη και άλλα ακίνητα ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος στην ίδια περιοχή με παρεμφερή χαρακτηριστικά (πχ τμ κτίσματος και περιβάλλοντος χώρου, περίοδο κατανάλωσης κλπ) της επιφάνειας του ακινήτου, των παρατηρημάτων του και των περιβαλλοντικών συνθηκών.

Επειδή όσον αφορά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος σχετικά με την απασχόληση οικιακού προσωπικού και τις ειδικές ανάγκες ηλεκτροδότησης του συγκεκριμένου ακινήτου, τους οποίους ο προσφεύγων προβάλλει και με το υπ' αριθμ. πρωτ./10-11-2022 υπόμνημά του στο με αριθμ./17-10-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, ο έλεγχος αναλυτικά και εμπεριστατωμένα έχει απαντήσει στις σελίδες 37-39 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Β) Ως προς την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή προχώρησε στον υπολογισμό της διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος χωρίς να λάβει υπόψη το ποσό του μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών, το οποίο, σύμφωνα με τις σχετικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος (Ε1) που έχει υποβάλει και τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά ανέρχεται στο ποσό των 15.579,29 ευρώ, το οποίο και πρέπει να αφαιρεθεί από το ως άνω ποσό διαφοράς. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει πίνακα ανάλωσης, στον οποίο εμφανίζεται διαθέσιμο υπόλοιπο ανάλωσης 15.579,29 ευρώ και το οποίο προκύπτει από το ποσό 461.950,00 ευρώ που δήλωσε κατά το οικονομικό έτος 2008 στον κωδικό 781 και το οποίο λογιστικά μεταφέρεται μέχρι και το υπό κρίση φορολογικό έτος. Ωστόσο, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και όσα αναφέρονται στην από 17/01/2013 έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., από το υποσύστημα εσόδων του TAXIS προκύπτουν, μεταξύ άλλων, καταβολές Φ.Μ.Α. των ετών 2013, 2014, 2016, 2017, 2018, 2020, 2021, 2022 για την αγορά ακινήτων στην νήσο και βεβαιώσεις προστίμων από την Πολεοδομία για την ανέγερση αυθαιρέτων πολυτελών κατοικιών επί των αγροτεμαχίων ιδιοκτησίας του. Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων δεν είχε δηλώσει στην περιουσιακή του κατάσταση τα ανεγερθέντα αυθαιρέτως κτίσματα με αποτέλεσμα να μην έχουν λάβει αριθμό ταυτότητας ακινήτων (Α.Τ.Α.), ούτε προσκόμισε στον έλεγχο, όπως του ζητήθηκε, ακριβή στοιχεία για την επιφάνεια και την θέση των κτισμάτων (τοπογραφικά διαγράμματα, κατόψεις ακινήτων), καθώς και κάθε στοιχείο που θα διευκόλυνε τον έλεγχο για την ταυτοποίηση των ακινήτων του. Συγκεκριμένα:

-Με το υπ' αριθμ./20-12-2013 συμβόλαιο πώλησης, στη θέση ο προσφεύγων απέκτησε ακίνητο συνολικής επιφάνειας 229,57 τ.μ. σε οικοπέδο 5.483 τ.μ. αντί του τιμήματος **1.429.000,00 ευρώ**.

- Στις 23/12/2013 έγινε τροποποίηση σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας με την οποία πραγματοποιήθηκε και τακτοποίηση – ανταλλαγή ποσοστών οικοπέδου και κτισμάτων με τίμημα αγοράς **250.000,00 ευρώ**. Ο προσφεύγων απέκτησε με αυτή την πράξη επιπλέον 422,69 τ.μ οικοπέδου, 134,70 τ.μ ισόγειο κτίσμα,

21,887 τ.μ 1 ο όροφο και 33,78 τ.μ. πίσίνα. Τα κτίσματα αυτά δε δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα στο έντυπο Ε9 και στο έντυπο Ε2, επομένως δεν υπάρχει γι' αυτά ΑΤΑ.

- Επιπρόσθετα ο προσφεύγων απέκτησε με το υπ' αριθμ./2014 συμβόλαιο πώλησης το ακίνητο στη θέση -, το οποίο αποτελείται από 2.672 τ.μ. οικόπεδο με οικία συνολικής επιφάνειας 90,81 τ.μ., το οποίο δηλώνει ως 2^η δευτερεύουσα κατοικία, αντί του τιμήματος **585.000,00 ευρώ**.

- Επιπλέον με το υπ' αριθμ./2015 συμβόλαιο πώλησης απέκτησε ακίνητο στη θέση -, το οποίο αποτελείται από 330 τ.μ. οικόπεδο και συνολική επιφάνεια κτισμάτων 118 τ.μ. αντί του τιμήματος **490.000,00 ευρώ**.

Όλες οι ως άνω δαπάνες απόκτησης ακινήτων, αλλά και οι δαπάνες ανέγερσης κτισμάτων επί αυτών, δε δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα στις οικίες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι προκύπτει διαθέσιμο μη αναλωθέν ποσό 15.579,29 ευρώ από προηγούμενα έτη δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, δεδομένου ότι έχει υποβάλει ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δεν έχει δηλώσει τις δαπάνες αγοράς όλων των παραπάνω ακινήτων, ούτε τις δαπάνες ανέγερσης και βελτίωσης οικοδομών.

Επειδή, ο Κώδικας των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ., π.δ. της 28.7.1931, Α' 239) ορίζει στο άρθρο 1 ότι «Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των εν αυτώ καθοριζόμενων εγγράφων» και στο άρθρο 13 παρ. 2 ότι «α) Το τέλος χαρτοσήμου οριζόμενον εις τρία επί τοις εκατόν (3%) επιβάλλεται επί του ολικού ποσού των κτωμένων μισθωμάτων εξ εκμισθώσεως οικοδομών άνευ εκπώσεως τίνος. Ως οικοδομαί νοούνται αι κατά την έννοιαν του άρθρου 9 του Κωδικός φορολογίας καθαρών προσόδων τοιαύται.»

Επειδή, στο άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 4169/1961 «περί Γεωργικών Κοινωνικών Ασφαλίσεων» (Α' 81) ορίζονται τα εξής:

«1. Επιβάλλεται υπέρ του Ο.Γ.Α. ειδική κοινωνική εισφορά κατά τα εις τας κατωτέρω διατάξεις οριζόμενα: Α. (...) Γ. Πρόσθετον ποσοστόν επί των τελών χαρτοσήμου: Το ποσοστόν τούτο ορίζεται εις δέκα επί τοις εκατόν (10%) επί των κατά τας διατάξεις του Διατάγματος της 28 Ιουλίου 1931 "περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου", ως ισχύει σήμερα, ως και των υπό ετέρων Νόμων ή Διαταγμάτων προβλεπομένων πάσης φύσεως αναλογικών και παγίων τελών χαρτοσήμου. Τα υπέρ οιουδήποτε τρίτου προβλεπόμενα βάσει των κειμένων διατάξεων έσοδα, εκ κρατήσεων, εισφορών, τελών, δικαιωμάτων κλπ., τα υπολογιζόμενα εις ποσοστόν επί των τελών χαρτοσήμου, θα εξακολουθήσωσι να υπολογίζονται επί τη βάσει των περί χαρτοσήμου διατάξεων, των ισχυουσών προ της δια του νόμου 2246/1952, των Ν.Δ. 2561/53 και 3563/56 και του παρόντος γενομένης αυξήσεως των τελών» και στο άρθρο 6 παρ. 1 του ν.δ. 4435/1964 (Α' 217) ορίζονται τα επόμενα: «Το υπό του εδαφίου Γ' της παρ. 1 του άρθρου 11 του Νόμου 4169/1961 "περί Γεωργικών Κοινωνικών Ασφαλίσεων" επιβληθέν ως ειδική Κοινωνική εισφορά πρόσθετον ποσοστόν εκ δέκα επί τοις εκατόν (10%), επί των πάσης φύσεως αναλογικών και παγίων τελών χαρτοσήμων διπλασιάζεται. Το εκ του προσθέτου τούτου ποσοστού συνολικόν έσοδον διατίθεται εξ ολοκλήρου υπέρ του Οργανισμού Γεωργικών Ασφαλίσεων (Ο.Γ.Α.), του Ταμείου Ασφαλίσεως Επαγγελματιών και Βιοτεχνών Ελλάδος (Τ.Ε.Β.Ε.) και του Ταμείου Ασφαλίσεως Εμπόρων». Η κατά τα ανωτέρω ειδική κοινωνική εισφορά έχει χαρακτήρα παρεπόμενο προς τα καταλογιζόμενα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία αποτελούν τη βάση

υπολογισμού της (ΣτΕ 1561/2003).

Επειδή, στο άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 3522/2006 ορίζεται:

«Το τέλος χαρτοσήμου, που επιβάλλεται στα μισθώματα από εκμίσθωση κατοικιών γενικά που αποκτώνται από 1.1.2007 μέχρι 31.12.2007 περιορίζεται στο ενάμισι τοις εκατό (1,50%) και από 1ης Ιανουαρίου 2008 και μετά καταργείται.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1008/2007 παρασχέθηκαν οδηγίες για την κατάργηση τελών χαρτοσήμου επί των μισθωμάτων κατοικιών και διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 3 του Ν.3522/06, ορίζεται ότι το τέλος χαρτοσήμου που επιβάλλεται στα μισθώματα από εκμίσθωση κατοικιών που αποκτώνται από 1.1.2007 μέχρι και 31.12.2007, περιορίζεται στο ενάμισι τοις εκατό (1,5% συν εισφορά ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου, σύνολο 1,8%) και από 1.1.2008 αυτό καταργείται.

Η μείωση αυτή του συντελεστή κατά 50%, δηλαδή από 3% (πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ) που ήταν, σε 1,5% (πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ) μετά την εφαρμογή του νόμου και η κατάργησή του από 1 Ιανουαρίου 2008 και μετά, καταλαμβάνει μόνο τις εκμισθώσεις κατοικιών γενικά, κυρίων ή δευτερευουσών ή εξοχικών και όχι επαγγελματικών χώρων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κ.λ.π. για τα οποία εξακολουθεί να ισχύει το τέλος χαρτοσήμου της παρ. 2 του άρθρου 13 του Κ.Τ.Χ. δηλαδή το 3% (μαζί με την εισφορά ΟΓΑ σύνολο 3,6%).

Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω ρύθμιση εφαρμόζεται, με την προϋπόθεση ότι ο μισθωτής (ενοικιαστής) είναι φυσικό πρόσωπο που μισθώνει οικία ή διαμέρισμα για την ικανοποίηση των στεγαστικών του αναγκών ή της οικογένειάς του. Ευνόητο είναι ότι στη μίσθωση της κατοικίας συμπεριλαμβάνονται και η αποθήκη και το γκαράζ που ενδεχομένως υπάρχουν και μισθώνονται μαζί με την κατοικία. Εκμισθωτής μπορεί να είναι οποιοδήποτε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, Δημόσιο, Δήμος ή Κοινότητα κ.λ.π.

Διευκρινίζεται ότι μειωμένο χαρτόσημο καταβάλλεται και στην περίπτωση κατά την οποία επιχείρηση ενοικιάζει κατοικία για τις ανάγκες υπαλληλικού προσωπικού της και όχι για επαγγελματικούς σκοπούς αυτής.

Η ισχύς αυτών των διατάξεων αρχίζει από 1ης Ιανουαρίου 2007 και αφορά τα εισοδήματα από εκμισθώσεις κατοικιών γενικά, που αποκτώνται από την ημερομηνία αυτή και μετά.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα διαλαμβανόμενα στη σχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων εκμίσθωσε το ακίνητό του στη θέση στην εταιρεία με την επωνυμία ΑΦΜ για τη χρονική περίοδο από 15/05/2016 έως 15/10/2016, όπως προκύπτει από το από 15/05/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής μισθώσεως ακινήτου με την ονομασία «.....», για το οποίο υποβλήθηκαν ηλεκτρονικά η με αριθμ. καταχώρησης αρχική δήλωση και η υπ' αριθμ. /16-03/2017 τροποποιητική εκπρόθεσμη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας για το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή, κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος

φορολογικού έτους 2016, δήλωσε τα μισθώματα από το εν λόγω ακίνητο, συνολικού ποσού 343.825,00 ευρώ ως εισόδημα από κατοικίες. Εντούτοις, η εν λόγω μίσθωση αφορά επαγγελματικό χώρο η οποία υπάγεται, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, σε τέλη χαρτοσήμου που ο προσφεύγων δεν απέδωσε κατά το έτος αυτό. Ως εκ τούτου ορθώς η ελεγκτική αρχή καταλόγισε σε βάρος του προσφεύγοντος τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου σε ποσοστό 3% επί των δηλωθέντων μισθωμάτων του ανωτέρω ακινήτου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου μετά των νομίμων προσαυξήσεων, με την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση, η διαφορά των μισθωμάτων την οποία προσδιόρισε ο έλεγχος στο ύψος των 60.358,47 ευρώ δεν υπάγεται σε χαρτόσημο, καθώς η εκμετάλλευση αυτή του ακινήτου προσιδιάζει σε βραχυχρόνια και όχι σε επαγγελματική μίσθωση, μιας και η εν λόγω μίσθωση καλύπτει βραχυχρόνια στεγαστική ανάγκη του όποιου αντισυμβαλλόμενου. Ο εν λόγω ισχυρισμός ωστόσο αβασίμως προβάλλεται δεδομένου ότι αφενός η προγενέστερη μίσθωση της περιόδου 15/05/2016 έως 15/10/2016 αφορά επαγγελματική μίσθωση και αφετέρου η εκμετάλλευση αυτή του ακινήτου δεν αποδεικνύεται ότι «προσιδιάζει σε βραχυχρόνια μίσθωση», αφού ο προσφεύγων δεν τήρησε άλλωστε και την προσήκουσα διαδικασία που ορίζουν οι σχετικές διατάξεις της ΠΟΛ.1187/2017, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει (υποβολή μισθωτηρίων σε ιδιώτες, εγγραφή στο Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής, υποβολή «Δηλώσεων Βραχυχρόνιας Διαμονής» κλπ.) ώστε να τεκμηριωθεί και ο σχετικός ισχυρισμός του.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κάποιο νέο αποδεικτικό στοιχείο που να μεταβάλλει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09/12/2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η 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 από 11/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ./09-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	326.636,78	468.836,01	468.836,01	142.199,23
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	141.085,19	198.074,84	198.074,84	56.989,65
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
			12.125,50	12.125,50	12.125,50
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
			2.425,10	2.425,10	2.425,10
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
			14.247,41	14.247,41	14.247,41
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
			6.062,75	6.062,75	6.062,75
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
			1.212,55	1.212,55	1.212,55
		27.814,68	42.034,60	42.034,60	14.219,92
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		168.899,87	276.182,75	276.182,75	107.282,88

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.