



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

11/07/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

857

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, και της, με Α.Φ.Μ. κατοίκων κατά της με αρ. πρωτ. απορριπτικής απάντησης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επί της υπ' αριθ. υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, της οποίας αιτείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό απάντηση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας απορρίφθηκε η με αριθ. πρωτ. τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος που υπέβαλαν οι προσφεύγοντες για το φορολογικό έτος 2020, με την οποία δήλωσαν ποσό ύψους 296.722,76 € στον κωδικό 782 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ.»

Σύμφωνα με το ιστορικό της υπόθεσης, στις υποβλήθηκε από τους προσφεύγοντες η αριθ. κοινή δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, στην οποία καταχωρήθηκε, μεταξύ άλλων:

α. στον κωδικό 782 (Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ) ποσό ύψους 367.000,00 € που αφορούσε το εισπραχθέν τίμημα από την πώληση ακινήτου ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας στον οικισμό δυνάμει του αριθ. συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου,
β. στον κωδικό 735 (δαπάνη που καταβλήθηκε για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών κλπ) ποσό ύψους 89.385,38 € που αφορούσαν δαπάνη αγοράς από τον προσφεύγοντα ακινήτων στη θέση ποσού 60.000,00 €, δυνάμει του αριθ. συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου, καθώς και ακινήτου στον οικισμό, ποσού 25.000,00 €, δυνάμει του αριθ. συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου, πλέον λοιπών εξόδων.

Για την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης οι προσφεύγοντες προσκόμισαν στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας αντίγραφα των ανωτέρω συμβολαίων. Ωστόσο, δεν έγινε δεκτό από την ως άνω Δ.Ο.Υ. το δηλωθέν ποσό ύψους 367.000,00 € στον κωδικό 782, καθώς, δεν είχαν προσκομισθεί αποδεικτικά μεταφοράς του εν λόγω ποσού στην προσφεύγουσα, ούτε είχε δηλωθεί η αγορά του ακινήτου στον οικισμό που πωλήθηκε από την προσφεύγουσα στο υπό κρίση έτος και οι δαπάνες ανέγερσης οικοδομής επ' αυτού, στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων φορολογικών ετών, και συνακόλουθα ο προσφεύγων φορολογήθηκε βάσει τεκμηρίων.

Κατά της ανωτέρω με αριθ. δήλωσης φόρου εισοδήματος οι προσφεύγοντες υπέβαλαν τη με αριθ. ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, με την οποία αιτήθηκαν τη συμπερίληψη του ποσού των 367.000,00 € στον κωδικό 782 και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η οποία ωστόσο απορρίφθηκε με τη με αριθ. απόφαση του Προϊστάμενου της Υπηρεσίας μας με το κάτωθι σκεπτικό:

« [...] ορθώς δεν έγινε αποδεκτή η καταχώριση στον κωδικό 782 του ποσού που έλαβαν από την πώληση του υπό κρίση ακινήτου ύψους 367.000,00 €, δεδομένου ότι δεν έχουν αφαιρεθεί από αυτό τα ποσά που καταβλήθηκαν για την απόκτησή του και για την κατασκευή του κτίσματος και της πισίνας.

[...]

σε κάθε περίπτωση, εφόσον προσκομιστούν στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας αποδεικτικά στοιχεία για τα ποσά που καταβλήθηκαν για την απόκτηση του υπό κρίση ακίνητου στον οικισμό, καθώς και για την ανέγερση κτίσματος και την κατασκευή πισίνας επ' αυτού, είναι δυνατή η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης και η συμπερίληψη στον κωδικό 782 του ποσού της διαφοράς που τυχόν θα προκύψει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις περί παραγραφής.»

Εν συνεχεία, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν τη με αριθ. τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος η οποία ωστόσο απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας καθώς δεν προσκομίστηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση της με αριθ. απορριπτικής απάντησης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, την συμπερίληψη στον κωδικό 782 τουλάχιστον του ποσού των 296.722,76 € και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φόρου εισοδήματος, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Νομικά αβάσιμη η μη συμπερίληψη του ποσού των 296.722,76 € στον κωδικό 782. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 34 του ν. 4172/2013.
2. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας και παραβίαση του σκεπτικού της υπ' αριθ. απόφασης της ΔΕΔ.

Προς απόδειξη των ισχυρισμών τους με την παρούσα προσφυγή προσκομίζονται:

- το με αριθ. συμβόλαιο πώλησης ακινήτου από την προσφεύγουσα στους αγοραστές ποσού 367.000,00 €,
- αποδεικτικά μεταφοράς χρημάτων / εισερχομένων εντολών με εντολείς τον και δικαιούχο την προσφεύγουσα συνολικού ποσού ύψους 367.000,00 €,
- το με αριθ. συμβόλαιο πώλησης ακινήτου στην προσφεύγουσα ποσού 6.242,01 €,
- το με αριθ. συμβόλαιο αγοράς ακινήτου από τον προσφεύγοντα ποσού 60.000,00 €,
- το με αριθ. συμβόλαιο αγοράς ακινήτου από τον προσφεύγοντα ποσού 25.000,00 €,
- την από 23-01-2023 ανάλυση κόστους κατασκευής και τον υπολογισμό ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ:

«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 αίτηση υποβάλλεται στη

φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να 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 του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ:

«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 αρχεία (βιβλία και 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 32 του ΚΦΔ:

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ:

«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 πρώτου 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 ΚΦΔ:

«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:

«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:

«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:

«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.

.....
Προσδιορισμός του εισοδήματος συζύγων με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 34.

Αν και οι δύο σύζυγοι έχουν τεκμαρτή δαπάνη, η οποία συνολικά και για τους δύο συζύγους υπερβαίνει το φορολογούμενο εισόδημα, στην περίπτωση που η συνολική δαπάνη του ενός συζύγου είναι μεγαλύτερη από το εισόδημα που δηλώθηκε από αυτόν και τα εξαρτώμενα μέλη του και η διαφορά που προκύπτει δεν καλύπτεται με τα ποσά της παραγράφου 2 του άρθρου 34 που δηλώνονται από τον ίδιο σύζυγο, τότε η διαφορά αυτή ή το υπόλοιπο αυτής μπορεί να καλυφθεί με τα ποσά της ίδιας παραγράφου 2 του άλλου συζύγου.

Όταν και στους δύο συζύγους η διαφορά δεν καλύπτεται, τότε για τον καθένα σύζυγο λαμβάνεται υπόψη η διαφορά που προκύπτει από τις δαπάνες του.

Κυρώσεις για την ανακριβή αναγραφή στοιχείων σχετικά με τον με τον προσδιορισμό, περιορισμό, ή κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματος.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ορίζεται ότι σε περίπτωση ανακριβούς αναγραφής των στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος, προβλέπονται κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, στο φορολογικό έτος 2020 ο προσφεύγων προέβη στην αγορά δύο ακινήτων, δυνάμει των αριθ. συμβολαίων αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου αξίας 60.000,00 € και 25.000,00 €, τα οποία ποσά δηλώθηκαν στον κωδικό 735 της κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων, φορολογικού έτους 2020.

Επιπροσθέτως, στο εν λόγω φορολογικό έτος, η προσφεύγουσα προέβη στην πώληση ακινήτου ιδιοκτησίας της, δυνάμει του αριθ. συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου, και εισέπραξε λόγω αυτού ποσό ύψους 367.000,00 €. Το εν λόγω ποσό δηλώθηκε στην κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων

φορολογικού έτους 2020, ωστόσο δεν έγινε αποδεκτό από τη Δ.Ο.Υ. λόγω μη προσκόμισης αποδεικτικών μεταφοράς στην προσφεύγουσα του ποσού του τιμήματος, καθώς και λόγω μη δήλωσης της αγοράς του εν λόγω ακινήτου από την προσφεύγουσα και των δαπανών ανέγερσης οικοδομής επ' αυτού, στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων φορολογικών ετών, και συνακόλουθα οι προσφεύγοντες φορολογήθηκαν βάσει τεκμηρίων.

Επειδή, με τη με αριθ. απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της με αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής που είχαν καταθέσει οι προσφεύγοντες απορρίφθηκε το αίτημά τους για τη συμπερίληψη του ποσού των 367.000,00 € στον κωδικό 782 και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με το κάτωθι σκεπτικό:

«[...] ορθώς δεν έγινε αποδεκτή η καταχώριση στον κωδικό 782 του ποσού που έλαβαν από την πώληση του υπό κρίση ακινήτου ύψους 367.000,00 €, δεδομένου ότι δεν έχουν αφαιρεθεί από αυτό τα ποσά που καταβλήθηκαν για την απόκτησή του και για την κατασκευή του κτίσματος και της πισίνας.

[...]

σε κάθε περίπτωση, εφόσον προσκομιστούν στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας αποδεικτικά στοιχεία για τα ποσά που καταβλήθηκαν για την απόκτηση του υπό κρίση ακινήτου στον οικισμό, καθώς και για την ανέγερση κτίσματος και την κατασκευή πισίνας επ' αυτού, είναι δυνατή η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης και η συμπερίληψη στον κωδικό 782 του ποσού της διαφοράς που τυχόν θα προκύψει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις περί παραγραφής.»

Επειδή, σε συνέχεια της απόφασης της Υπηρεσίας μας, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν τη με αριθ. τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος με την οποία δήλωσαν ποσό ύψους 296.722,76 € στον κωδικό 782 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ.». Το εν λόγω ποσό προέκυψε αφότου αφείρεσαν από το ποσό 367.000,00 € (αξία πώλησης ακινήτου) τα κάτωθι ποσά:

- Αξία αγοράς οικοπέδου: 6.242,01 €
- Φόροι- συμβολαιογραφικά: 647,23 €
- Ελάχιστο κόστος οικοδομής κατά την εκτίμηση μηχανικού: 63.388,00 €.

Η ως άνω τροποποιητική δήλωση απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας καθώς κρίθηκε ότι δεν προσκομίστηκαν τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

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, το αριθ. συμβόλαιο πώλησης ακινήτου στον οικισμό από την προσφεύγουσα στους αντί τιμήματος ύψους 367.000,00 €. Επιπλέον, προσκομίστηκαν αποδεικτικά μεταφοράς χρημάτων / εισερχομένων εντολών, με εντολείς τον και δικαιούχο την προσφεύγουσα, συνολικού ύψους 367.000,00 €. Επιπλέον, προσκομίστηκε το με αριθ. συμβόλαιο πώλησης οικοπέδου στην θέση με αγοράστρια την προσφεύγουσα και η από 23-01-2023 ανάλυση κόστους κατασκευής και ο από 23-01-2023 υπολογισμός ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομής της μηχανικού

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 με αριθ. συμβόλαιο πώλησης ακινήτου στην θέση προκύπτει ότι η αγορά από την προσφεύγουσα του εν λόγω ακινήτου στον οικισμό πραγματοποιήθηκε το 2009 καθώς και ότι επ' αυτού ανεγέρθηκε κτίσμα και κατασκευάστηκε πισίνα.

Επειδή, ωστόσο δεν έχουν προσκομιστεί αποδεικτικά στοιχεία για τις δαπάνες ανέγερσης κτίσματος και κατασκευής πισίνας επ' αυτού και επιπλέον, από τα στοιχεία των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας προκύπτει ότι δεν έχουν δηλωθεί οι εν λόγω δαπάνες.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς δεν έγινε αποδεκτή η καταχώριση στον κωδικό 782 του ποσού 296.722,76 €, δεδομένου ότι δεν έχουν προσκομιστεί τα απαραίτητα δικαιολογητικά τα οποία αποδεικνύουν τα ποσά που πράγματι καταβλήθηκαν για την κατασκευή του κτίσματος και της πισίνας. Η από 23-01-2023 ανάλυση κόστους κατασκευής και ο από 23-01-2023 υπολογισμός ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομής της μηχανικού δεν αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία των πραγματικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν αλλά μια γενικότερη εκτίμηση του ελάχιστου κόστους οικοδομής που σε καμία περίπτωση δεν αποτυπώνει το **τελικό ύψος** του κόστους κατασκευής του ανεγερθέντος κτίσματος. Επιπροσθέτως, αναφέρουμε ότι δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε στοιχείο για το κόστος κατασκευής της πισίνας.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση προσφυγή, με την οποία οι προσφεύγοντες αιτούνται συμπερίληψη στον κωδικό 782 του ποσού 296.722,76 €, θα πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της με αριθ. απορριπτικής απάντησης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επί της

υπ' αριθ. υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

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

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.