



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

02/04/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

**960**

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 **05-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ..... , κατά της με αρ. δήλωσης ..... και αρ. ειδοποίησης ...../07-11-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 2<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Επί της από **05-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με Α.Φ.Μ. ...., 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 αριθ. δήλωσης ..... και αριθ. ειδοποίησης ...../07-11-2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος με βάση την 2η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2016 της Δ.Ο.Υ. Χανίων, προέκυψε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 194.405,60 € έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού, φόρου ύψους 1.221,53 €.

Σύμφωνα με το ιστορικό της υπόθεσης, στις 04-07-2017 υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθ. .... αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, χωρίς να δηλωθεί η αγορά ακινήτων βάσει του με αριθ. ..../29-09-2016 συμβολαίου. Κατόπιν πρόσκλησης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, υπεβλήθη από τον προσφεύγοντα η με αριθ. ..../05-07-2022 1η τροποποιητική δήλωση στην οποία συμπεριέλαβε στον κωδ. 735 το ποσό των 424.573,46 € ως δαπάνη για αγορά ακινήτων και στον κωδ. 781 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων κτλ.) το ποσό των 454.163,00 €. Η ως άνω δήλωση εκκαθαρίστηκε ηλεκτρονικά. Αφού ζητήθηκαν από την Δ.Ο.Υ. Χανίων τα δικαιολογητικά των παραπάνω ποσών, ο προσφεύγων υπέβαλε και πάλι ηλεκτρονικά τη με αρ. .... 2η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, με την οποία διέγραψε το ποσό 454.163,00 € από τον κωδικό 781 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων κτλ.) και δήλωσε στον κωδικό 787 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε) το ποσό των 454.163,00 €. Η ως άνω δήλωση δεν εκκαθαρίστηκε καθώς διαπιστώθηκε ότι τα ως άνω δηλωθέντα ποσά ανάλωσης είναι μεγαλύτερα από αυτά που προέκυπταν από τα αρχεία της Υπηρεσίας και προωθήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για έλεγχο δικαιολογητικών.

Στις 25-10-2023 υποβλήθηκε χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με την οποία τροποποιήθηκαν τα ποσά της με αριθ. .... τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2016 αλλάζοντας:

- α) τον κωδικό 781 από 0 (μηδέν) σε 195.674,14€ (Β.Α.Σ. 166.699,14 € & προσύμφωνο πώλησης ακινήτου 14.000 € & έμβασμα 14.975 €),
- β) τον κωδικό 782 από 0 (μηδέν) σε 11.815,33 € (έμβασμα), και
- γ) τον κωδικό 787 από 454.163,00 € σε 240.392,53 € (πίνακας ανάλωσης κεφαλαίων προηγούμενων χρήσεων).

Η ως άνω δήλωση εκκαθαρίστηκε από την Δ.Ο.Υ. Χανίων χωρίς να γίνουν αποδεκτά:

- Δηλωθέν ποσό 166.696, 14 € στον κωδ. 781 (Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματ. κεφαλ. αλλοδ. κτλ - από τα 195.674,14 € που είχαν δηλωθεί).
- Δηλωθέν ποσό 236.041,75 € στον κωδ. 787 (ανάλωση κεφαλαίου - από τα 240.392,53 € που είχαν δηλωθεί).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η μόνιμη διαβίωση και επαγγελματική του εγκατάσταση ήταν και παραμένει στον ..... Μέχρι και την σύναψη του σχετικού συμβολαίου αγοράς των επίμαχων ακινήτων αξίας 400.000,00 € με συνολική σχετική δαπάνη 424.573,46 € δεν είχε κανένα εισόδημα στην Ελλάδα, πλην τεκμαρτού εισοδήματος από δωρεάν παραχώρηση (κωδ. 141). Επομένως, υπάγεται στην περ. η' του άρθρου 33 του ν. 4172/2013 και η σχετική δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν έπρεπε να εφαρμοσθεί.

2. Εσφαλμένα η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν αναγνώρισε το σύνολο των υποβληθέντων στοιχείων και παραστατικών που αφορούν το ποσό 195.674,14 € που δηλώθηκε στον κωδ.781, το ποσό 11.815,33 € που δηλώθηκε στον κωδ. 782 και το ποσό 240.392,53 € που δηλώθηκε στον κωδ. 787.

3. Εσφαλμένα η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναγνώρισε μόνο ποσό 4.350,78 € από τα δηλωθέντα κεφάλαια στον κωδ. 787 ποσού 240.392,53 € που αφορούν κεφάλαια από πώληση ακινήτων, καθώς θα έπρεπε να αναγνωρίσει τουλάχιστον ποσό ύψους 233.290,16 € € όπως προκύπτει από τα σχετικά συμβόλαια πώλησης με βάση τα επικαλούμενα συμβόλαια πώλησης.

**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 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 φορολογούμενου, 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 33 του ν. 4172/2013:

«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....»

**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.

.....  
**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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2017 με θέμα: 'Φορολογική μεταχείριση επιστρεφόμενου κεφαλαίου εταιρείας':**

«1. Με την περ. β' του άρθρου 32 του ν.4172/2013 ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για 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. Οι παραπάνω διατάξεις έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται ή δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά (άρθρο 72 ν.4172/2013). [...]

3.Περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 εγκύκλιό μας, η διατύπωση της προηγούμενης διάταξης είναι γενική και καταλαμβάνει κάθε περίπτωση δαπάνης για συμμετοχή σε οποιασδήποτε μορφής εταιρία. Υπάγονται κατ' ακολουθία όλα τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται, ως εισφορά σε νεοϊδρυόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ως κεφάλαιο για την ίδρυση ατομικής επιχείρησης καθώς και τα ποσά για αύξηση κεφαλαίου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

4.Επίσης, με το άρθρο 57 του ν.4172/2013 το προϊόν της εκκαθάρισης θεωρείται διανομή κέρδους κατά το φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, στο βαθμό που το εν λόγω προϊόν υπερβαίνει το καταβεβλημένο κεφάλαιο.

5.Όπως έχει γίνει δεκτό από την Διοίκηση (1092405/1963/Α0012/11.11.2003 και Δ12Α 1145882 ΕΞ 2011/24.10.2011 έγγραφα μας), το μετοχικό κεφάλαιο που επιστρέφεται στους μετόχους λόγω μείωσής του δεν θεωρείται εισόδημα, γιατί δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος και συνεπώς δεν τίθεται θέμα φορολόγησής τους, εφόσον πρόκειται για επιστροφή μόνο του πράγματι καταβληθέντος κεφαλαίου. Επιπλέον, δεν μπορεί να συμπεριληφθεί στη δήλωση και να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη τεκμηρίου, γιατί αποτελεί επενδυμένο κεφάλαιο.

[...]

7. Κατόπιν των ανωτέρω, αν κατά την συμμετοχή στο κεφάλαιο της πρώτης εταιρείας το φυσικό πρόσωπο δεν υποχρεούταν από τις διατάξεις στην κάλυψη τεκμηρίου, τότε το ποσό που λαμβάνει αυτούσιο από τη μείωση του κεφαλαίου δεν θεωρείται εισόδημα και δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη τεκμηρίου. Εξάλλου, δεν αναγράφεται στη δήλωση φόρου εισοδήματος (Ε1).

Αν όμως η συμμετοχή στην πρώτη εταιρεία αποτελούσε τεκμήριο (από 1.1.2014 και μετά), τότε το ποσό του επιστρεφόμενου κεφαλαίου αποτελεί ποσό που προέρχεται από διάθεση περιουσιακού στοιχείου, αναγράφεται στους κωδικούς 781-782 του πίνακα 6 του Ε1 και

**καλύπτει τυχόν νέα επένδυση (συμμετοχή στο κεφάλαιο εταιρείας κ.λπ.). Στα επιστρεφόμενα ποσά κεφαλαίου δεν επιβάλλεται εισφορά αλληλεγγύης. [...].»**

**Επειδή**, εν προκειμένω, στο φορολογικό έτος 2016, ο προσφεύγων προέβη σε αγορά ακινήτων, όπως προκύπτει από το με αριθ. ....../29-09-2016 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου ....., με τίμημα ύψους 400.000,00 €, δίχως ωστόσο να δηλωθεί η ως άνω αγορά στη με αριθ. .... αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016. Κατόπιν πρόσκλησης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, υπεβλήθη από τον προσφεύγοντα η με αριθ. ....../05-07-2022 Ιη τροποποιητική δήλωση στην οποία συμπεριέλαβε στον κωδ. 735 το ποσό των 424.573,46 € ως δαπάνη για αγορά ακινήτων και στον κωδ. 781 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων κτλ.) το ποσό των 454.163,00 € και η οποία εκκαθαρίστηκε ηλεκτρονικά.

**Επειδή**, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων ζήτησε δικαιολογητικά των ως άνω ποσών, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αριθ. .... 2η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, με την οποία διέγραψε το ποσό 454.163,00 € από τον κωδικό 781 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων κτλ.) και δήλωσε στον κωδικό 787 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε) το ποσό των 454.163,00 €. Η ως άνω δήλωση προωθήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων για έλεγχο δικαιολογητικών καθώς τα ως άνω δηλωθέντα ποσά ανάλωσης είναι μεγαλύτερα από αυτά που προέκυπταν από τα αρχεία της Υπηρεσίας. Για την εν λόγω δήλωση ο προσφεύγων προσκόμισε τα κάτωθι δικαιολογητικά:

- Πρακτικό της έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων της Α.Ε. «.....», της 20/09/2016 από το οποίο προκύπτει μείωση κεφαλαίου 541.449,35 €.
- Πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου ετών 1997-2015 με αναγραφόμενη ανάλωση 198.341,75 €.
- Το υπ' αρ. ....../29-09-2016 συμβόλαιο αγοράς ακινήτων από τον ....., με τίμημα ύψους 400.000,00€, που εξοφλήθηκε με μετρητά.

**Επειδή**, την 25-10-2023 ο προσφεύγων υπέβαλε χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση με την οποία τροποποίησε τα ποσά της με αριθ. .... τροποποιητική δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως εξής:

- α) τον κωδικό 781 από 0 σε 195.674,14 € (Βεβαιώσεις Αγοράς Συναλλαγμάτος 166.699,14 € & προσύμφωνο πώλησης ακινήτου 14.000,00 € & έμβασμα 14.975,00 €),
- β) τον κωδικό 782 από 0 σε 11.815,33 € (έμβασμα), και
- γ) τον κωδικό 787 από 454.163,00 € σε 240.392,53 € (πίνακας ανάλωσης κεφαλαίων προηγούμενων χρήσεων).

**Επειδή**, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων προέβη στην εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης δίχως να κάνει δεκτά τα κάτωθι:

- Δηλωθέν ποσό 166.696, 14 € στον κωδ. 781 (Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματ. κεφαλ. αλλοδ. κτλ - από τα 195.674,14 € που είχαν δηλωθεί).
- Δηλωθέν ποσό 236.041,75 € στον κωδ. 787 (ανάλωση κεφαλαίου - από τα 240.392,53 € που είχαν δηλωθεί).



**Επειδή**, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η σχετική δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση του καθώς η μόνιμη διαβίωση και επαγγελματική του εγκατάσταση ήταν και παραμένει στον Καναδά και ότι ο ίδιος δεν είχε κανένα εισόδημα στην Ελλάδα, πλην του τεκμαρτού εισοδήματος από δωρεάν παραχώρηση (κωδ. 141) και ως εκ τούτου υπάγεται στην περ. η' του άρθρου 33 του ν. 4172/2013.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις, ο προσφεύγων το φορολογικό έτος 2016, δηλώνει εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας καθώς και εισόδημα από μερίσματα- τόκους και ως εκ τούτου ενεργοποιούνται τα τεκμήρια διαβίωσης και ο ισχυρισμός του αβασίμως προβάλλεται.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2017, τα κεφάλαια που εισέφερε στην ανώνυμη εταιρεία «..... Α.Ε.» για κάλυψη και καταβολή της εταιρικής συμμετοχής κατά την περίοδο 11/1994 έως 11/2000 συνολικού ποσού 179.212,51 €, του επεστράφησαν με την μείωση του μετοχικού κεφαλαίου ποσού 541.341,75 €, σύμφωνα με την απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της 20-09-2016 τα οποία ο έλεγχος όφειλε να αναγνωρίσει.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις της ΠΟΛ. 1003/2017 το ποσό του επιστρεφόμενου κεφαλαίου αποτελεί ποσό που προέρχεται από διάθεση περιουσιακού στοιχείου εφόσον η συμμετοχή στο κεφάλαιο είχε συμπεριληφθεί στην σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και είχε αποτελέσει τεκμήριο. Εν προκειμένω, το ποσό συμμετοχής του προσφεύγοντα στην εταιρεία δεν είχε αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και δεν αποτέλεσε τεκμήριο, οπότε και δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη τεκμηρίου και ο σχετικός ισχυρισμός του προβάλλεται αβάσιμα. Σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του κάποιο στοιχείο σχετικό με την είσπραξη του επικαλούμενου ποσού.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από τα δηλωθέντα κεφάλαια στον κωδ. 787 ποσού 240.392,53 € που αφορούν κεφάλαια από πώληση ακινήτων και τα οποία αποδεικνύονται από δημόσια έγγραφα, ο έλεγχος λανθασμένα αναγνώρισε μόνο ποσό 4.350,78 € ενώ θα έπρεπε να αναγνωρίσει τουλάχιστον ποσό ύψους 233.290,16 € όπως προκύπτει από τα σχετικά συμβόλαια πώλησης με βάση τα επικαλούμενα συμβόλαια πώλησης (3408/1997, αξία 20.000.000δρχ. ή 58.694,06 € - 4408/2001, αξία 76.982,57 € - 5011/2004, αξία 92.347,10 € - 5250/2005, αξία 5.266,43 €).

**Επειδή**, το υπ' αρ. 3408/1997 συμβόλαιο πώλησης, αξίας 20.000.000 δρχ ή 58.694,06 €, δεν μπορεί να γίνει δεκτό προς μεταφορά ως ανάλωση κεφαλαίου, διότι για το οικονομικό έτος 1999 δεν έχει υποβληθεί δήλωση, ενώ υφίστανται εισοδήματα στην Ελλάδα. Επιπλέον, το επικαλούμενο ποσό 174.596,10 € που προκύπτει από τα με αριθ. ....../2001, ....../2004 και ....../2005 εναπομείναντα συμβόλαια πώλησης δεν επαρκεί για να καλύψει ούτε τις αγορές μετοχών συνολικής αξίας 182.907,80 €, στις οποίες προέβη ο προσφεύγων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς δεν έγινε αποδεκτό δηλωθέν ποσό 166.696,14 € στον κωδ.781 και δηλωθέν ποσό 236.041,75 € στον κωδ.787 δεδομένου ότι δεν έχουν προσκομιστεί τα απαραίτητα δικαιολογητικά και ως εκ τούτου, η υπό κρίση προσφυγή θα πρέπει να απορριφθεί.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **05-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με Α.Φ.Μ. .... και την επικύρωση της με αρ. δήλωσης ..... και αρ. ειδοποίησης ...../07-11-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 2<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

**Τελικό Χρεωστικό Ποσό: 194.405,60 €**

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.